

DCG 4

Droit fiscal

2015/2016

L'essentiel en fiches

Emmanuel DISLE

Agrégé d'économie et gestion
Professeur en classes préparatoires au DCG

Jacques SARAF

Agrégé d'économie et gestion



EDITIONS
FRANCIS LEFEBVRE

DUNOD



SHOUT
SHARE **IT**

Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.

Le Code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements

d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour

les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée.

Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du

Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).



© Dunod, 2015

5, rue Laromiguière, 75005 Paris

www.dunod.com

ISBN : 978-2-10-072564-9

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2° et 3° a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

Table des matières

Fiche 1	La TVA : mécanisme et champ d'application	1
Fiche 2	La TVA : territorialité	6
Fiche 3	La TVA collectée	12
Fiche 4	La TVA déductible	16
Fiche 5	La TVA : régularisations	22
Fiche 6	La liquidation et le paiement de la TVA	26
Fiche 7	L'imposition des entreprises – principes généraux	30
Fiche 8	Les BIC : les produits imposables et les stocks	33
Fiche 9	Les BIC : charges déductibles	37
Fiche 10	Les BIC : amortissements	44
Fiche 11	Les BIC : dépréciations et provisions	52
Fiche 12	Les BIC : régimes des plus ou moins-values	56
Fiche 13	Les BIC : détermination du bénéfice imposable	62
Fiche 14	Les aides fiscales accordées aux entreprises	68
Fiche 15	L'imposition des sociétés relevant de l'impôt sur le revenu	73
Fiche 16	L'IS : produits et charges	77
Fiche 17	L'IS : régime des plus ou moins-values	83
Fiche 18	L'IS : liquidation et paiement	88
Fiche 19	L'IS : traitements des déficits	92
Fiche 20	L'IR : principes généraux	95
Fiche 21	L'IR : les traitements et salaires	99
Fiche 22	L'IR : les revenus des capitaux mobiliers	102
Fiche 23	L'IR : la rémunération des dirigeants	106

Table des matières

Fiche 24	L'IR : les revenus fonciers	108
Fiche 25	L'IR : les bénéfices non commerciaux	111
Fiche 26	L'IR : les bénéfices agricoles	115
Fiche 27	L'IR : les plus-values des particuliers	117
Fiche 28	L'IR : calcul de l'impôt sur le revenu	121
Fiche 29	Les prélèvements sociaux	129
Fiche 30	Les droits d'enregistrement	131
Fiche 31	Les droits d'enregistrement et la constitution des sociétés	133
Fiche 32	L'impôt de solidarité sur la fortune	137
Fiche 33	Les impôts locaux : la contribution économique territoriale	141
Fiche 34	Les taxes assises sur les salaires	146
Fiche 35	Le contrôle fiscal	149

La TVA : mécanisme et champ d'application

1

- 1 Champ d'application de la TVA
- 2 Principales opérations exonérées et option possible

PRINCIPES CLÉS

- La TVA est un impôt sur la consommation perçu de façon fractionnée à chacun des stades d'un circuit de production ou de distribution.
- La TVA reste à la charge du consommateur ou de l'utilisateur final du bien ou du service.
- La TVA due par l'entreprise est déterminée pour une période d'activité (mois ou trimestre).
- L'entreprise doit calculer et facturer la TVA à ses clients. La TVA correspondante est collectée pour le compte du fisc. En contrepartie, elle dispose du droit de déduire la TVA qui lui a été facturée par ses fournisseurs.
- L'entreprise verse à l'État la différence : $TVA \text{ à payer} = TVA \text{ collectée} - TVA \text{ déductible}$.

1 Champ d'application de la TVA

a. Principes

La distinction des différentes opérations entrant dans le champ d'application de la TVA, imposables ou imposées, est exprimée dans le schéma ci-après :

Opérations économiques	Opérations entrant dans le champ d'application de la TVA	Opérations imposables à la TVA	Opérations imposées à la TVA
			Opérations exonérées de TVA

b. Opérations imposables à la TVA

Une opération peut être soumise à la TVA en raison de la nature de l'opération, d'une disposition expresse de la loi ou d'une option de l'entreprise.

Par nature	Les 3 critères suivants doivent être réunis : – livraisons de biens et prestations de services ; – réalisés par un assujetti ; – relevant d'une activité économique indépendante effectuée à titre onéreux.
Par une disposition expresse de la loi	Ce sont principalement : – les livraisons à soi-même de biens ou de services (voir point suivant) ; – les acquisitions intracommunautaires (voir fiche 2) ; – les importations (voir fiche 2).
Sur option de l'entreprise	• Certaines opérations normalement exonérées peuvent être soumises à la TVA sur option de l'entreprise. • L'option permet à l'entreprise : – de déduire la TVA portant sur les achats et sur les immobilisations correspondants ; – d'être exonérée de la taxe sur les salaires.

Remarque

Les cessions de biens mobiliers d'investissement usagés sont soumises à la TVA (sur le prix de cession), à la condition que l'acquisition de ces biens ait permis une déduction complète ou partielle de la TVA.

c. Imposition des livraisons à soi-même

Ce sont des biens ou services immobilisés par l'entreprise ou attribués au personnel ou aux dirigeants ou à des tiers et qui ne seront pas vendus. Le régime d'imposition est résumé dans le tableau ci-dessous.

Livraison à soi-même	Utilisation pour les besoins de l'entreprise	Utilisation pour les besoins autres que ceux de l'entreprise
Immobilisations, stocks	Non soumis à la TVA ⁽¹⁾	Soumis à la TVA lorsque la TVA sur les éléments utilisés pour fabriquer les biens ou rendre les services a été déduite totalement ou partiellement.
Prestations de services	Non soumis à la TVA	

(1) Sauf si les biens concernés sont exclus du droit à déduction ou affectés à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction.

2 Principales opérations exonérées et option possible

Ces opérations, qui sont normalement passibles de la TVA, sont expressément exonérées par une disposition législative.

Les principales opérations exonérées ainsi que les possibilités d'option sont résumées dans le tableau ci-dessous :

Activités	Principales opérations	Option à la TVA
Activités liées au commerce extérieur	Livraisons intracommunautaires (voir fiche 2).	Non
	Exportations (voir fiche 2).	Non
Activités médicales et paramédicales	Réalisées dans le cadre légal de la médecine : médecin, auxiliaires médicaux, etc.	Non
Activités bancaires et financières	• Opérations de crédit et garantie (sauf les intérêts). • Opérations sur les effets de commerce (sauf agios). • Opérations sur comptes et chèques bancaires, etc.	Oui
	• Intérêts, agios et rémunérations assimilables. • Escomptes, cessions de créance.	Non
Activités libérales	Les avocats, les auteurs des œuvres de l'esprit qui bénéficient d'une franchise de TVA (42 600 €).	Oui
Activités de locations	Locations destinées à l'habitation (nues ou meublées).	Non
	Locations de locaux nus à usage professionnel.	Oui
Activités immobilières ⁽¹⁾	• Cessions d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans. • Cessions de terrains non constructibles.	Oui

(1) Les cessions d'immeubles achevés depuis moins de 5 ans et de terrains à bâtir sont imposables à la TVA de plein droit.

Remarque

Les redevables dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 82 200 € (ventes) ou 32 900 € (prestataires de services) bénéficient d'une franchise de TVA ; ils peuvent opter pour être imposés à la TVA.

Applications

- 1** Une entreprise de location d'immeubles nus à usage professionnel s'interroge sur son régime fiscal au regard de la TVA.

- 1. Quelles sont les conséquences d'une exonération de la TVA ?**
- 2. Quels sont les intérêts d'une option pour être imposée à la TVA ?**

Corrigé

1. Conséquences d'une exonération de TVA

L'exonération a les conséquences suivantes :

- la TVA n'est pas collectée sur l'opération ;
- la TVA payée sur les achats de biens et services concernant cette opération n'ouvre plus droit à déduction.

2. Intérêts de l'option

L'option permet à l'entreprise de déduire la TVA portant sur les achats et sur les immobilisations correspondantes.

Par ailleurs, les clients de l'entreprise se voient alors facturer la TVA et peuvent eux-mêmes éventuellement la déduire.

Elle peut ouvrir un droit à récupérer la TVA déjà acquittée sur les investissements correspondants (depuis 20 ans pour les immeubles et 5 ans pour les meubles).

Enfin l'option entraîne l'exonération de la taxe sur les salaires.

- 2** M. Stéphane Toulli est comptable dans une PME qui fabrique et commercialise des équipements pour le secteur du chauffage industriel, et réalise des installations pour ces mêmes équipements.

Au cours du mois de décembre, plusieurs opérations réalisées par l'entreprise conduisent le comptable à s'interroger sur leur nature et sur l'application éventuelle de la TVA.

1. Une machine usagée a été vendue à une autre entreprise.
2. Une commission exceptionnelle doit être versée à un représentant salarié de l'entreprise pour son intervention dans un projet d'équipement pour un client important. Il n'est chargé habituellement que de la distribution des produits de l'entreprise.
3. Un cadre a bénéficié d'un prêt de l'entreprise pour l'aider dans un projet d'acquisition immobilière. Les intérêts dus pour la période s'élèvent à 700 €.
4. Cession d'un immeuble acquis il y a 7 ans par l'entreprise.
5. L'entreprise a réalisé elle-même l'installation du chauffage de ses locaux industriels. Les achats correspondants aux éléments de cette installation ont un coût de 5 000 €. Le coût de revient total de l'installation s'élève à 8 000 €.
6. Un logiciel a été mis au point par un technicien du service des études. On estime le coût de la mise au point à 1 500 €. L'opération est comptabilisée en immobilisation.
7. Un avocat a adressé sa facture d'honoraires pour une intervention dans un dossier de contentieux. La facture de 1 100 € ne porte pas mention de la TVA.
8. À l'occasion des fêtes de fin d'année, l'entreprise a offert à trois de ses principaux clients des pendules de bureau d'une marque réputée. Prix d'achat des trois pendules : 1 800 €.

Ces opérations sont-elles soumises à la TVA ?

Corrigé

1. Cession d'une machine usagée

Il s'agit d'une cession d'un bien mobilier d'investissement usagé dont la TVA a été déduite lors de l'acquisition. Cette cession est soumise à la TVA quelle que soit la qualité du cessionnaire (particulier ou entreprise). Une facture doit être établie avec la TVA.

2. Commission

Même à caractère exceptionnel, elle a le caractère d'un salaire. Le représentant n'a pas agi de manière indépendante mais dans le cadre d'un contrat de travail. La commission n'est pas soumise à TVA.

3. Intérêt d'un prêt

Il s'agit pour l'entreprise de la rémunération d'une créance non commerciale. Les intérêts correspondants ne sont pas soumis à la TVA.

4. Cession d'un immeuble

La cession, ayant lieu plus de 5 ans après l'achèvement de l'immeuble, n'est pas soumise à TVA. L'entreprise cédante peut opter pour soumettre cette cession à TVA.

5. Installation du chauffage

Elle correspond à une livraison à soi-même d'un bien utilisé pour les besoins de l'entreprise. L'opération est donc soumise à la TVA ; elle devra être comptabilisée avec de la TVA collectée lors de l'enregistrement comptable. Une TVA sera éventuellement déductible (voir Fiche 4).

6. Mise au point d'un logiciel

La mise au point d'un logiciel au sein de l'entreprise correspond à une livraison à soi-même de prestations de services pour les besoins de l'entreprise ; cette opération n'est pas soumise à TVA, même si le logiciel est comptabilisé en immobilisation.

7. Facture avocat

Il s'agit très certainement d'un avocat qui bénéficie de la franchise de TVA. La facture est conforme au droit et doit être enregistrée sans TVA.

8. Cadeaux

Ils ne constituent pas une opération onéreuse. On verra plus loin (fiche 4) que la TVA payée lors de l'achat de ces cadeaux ne peut pas être déduite.

- 1 Régime particulier applicable aux livraisons de biens
- 2 Lieu d'imposition des prestations de services

PRINCIPES CLÉS

Régime applicable aux livraisons de biens meubles

Opérations réalisées sur le territoire français (France continentale, Corse, et Monaco par assimilation) : si ces opérations entrent dans le champ d'application de la TVA, elles sont imposables à la TVA. Les départements d'outre-mer sont considérés comme des territoires d'exportation par rapport à la France continentale.

Opérations réalisées dans le cadre de l'Union européenne : Chaque entreprise assujettie à la TVA à l'intérieur de l'union européenne est identifiée par un numéro d'identification intracommunautaire qu'elle doit communiquer à ses clients et à ses fournisseurs. Seuls les assujettis disposent d'un numéro d'identification, ce qui les distingue des particuliers.

- **Livraison intracommunautaire** : Si le client est identifié, la livraison est exonérée au départ de la France et taxée dans le pays de destination. Si le client n'est pas identifié, la livraison est taxée au départ de la France et exonérée dans le pays de destination.
- **Acquisition intracommunautaire** : Si l'entreprise française est identifiée, l'acquisition est taxée en France. Si l'entreprise française n'est pas identifiée, l'acquisition est taxée à la TVA dans le pays de départ et ne subit pas la TVA française.

Opérations réalisées avec des pays hors Union européenne :

- Exportations : exonérées de TVA.
- Importations : taxées à la TVA.

Régime applicable aux prestations de services

- **Lieu de taxation** : Les prestations de services fournies à des preneurs assujettis (entreprises) sont imposées au lieu où est établi le bénéficiaire de la prestation. *A contrario*, les prestations de services fournis à des preneurs non assujettis (particuliers) sont imposées au lieu de l'établissement du prestataire. Mais des règles particulières sont applicables notamment aux prestations matériellement localisables (voir point 2).
- **Redevables** : Si le prestataire est établi dans le même pays que le preneur, il est redevable de la TVA. Si le prestataire est établi dans un autre pays que le preneur, il est redevable de la taxe si le preneur est un non-assujetti ; si le preneur est un assujetti, ce dernier est alors redevable de la TVA (autoliquidation).

1 Régime particulier applicable aux livraisons de biens

a. Régime dérogatoire

Certaines personnes (PBRD : personnes bénéficiant du régime dérogatoire) sont autorisées sous certaines conditions à ne pas soumettre leurs acquisitions intracommunautaires à la TVA française.

Personnes bénéficiant du régime dérogatoire (PBRD)	- Personnes morales non assujetties en fonction de leur activité : administrations publiques, hôpitaux, par exemple. - Assujettis réalisant exclusivement des opérations n'ouvrant pas droit à déduction (les professions médicales par exemple).
Condition d'application	Le montant des acquisitions intracommunautaire ne doit pas excéder 10 000 € HT pendant l'année civile où ont eu lieu les acquisitions et n'a pas excédé ce même montant l'année précédente.
Modalités d'application	- Les acquisitions sont soumises au taux de TVA du pays qui expédie les biens. - En cas de dépassement de plafond ou d'option pour la TVA française, les PBRD doivent autoliquider la TVA sur leur achat (déclaration et paiement de la TVA au taux français).

b. Ventes à distance

Définition des ventes à distance	Les ventes à distance concernent les livraisons de biens expédiés par un vendeur à destination d'un acquéreur, particulier ou PBRD, établi dans un autre état de l'Union européenne.
Régime applicable	Jusqu'à un certain montant de l'opération, le lieu de livraison est réputé se situer dans l'État de départ. Le franchissement du seuil a pour effet de fixer le lieu de livraison dans le pays de destination. Le vendeur peut opter pour que le lieu d'imposition de la livraison soit situé dans le pays de destination du bien. Cette option est exercée séparément pour chaque État membre.
Modalités d'application	Le régime est applicable jusqu'à un certain seuil (35 000 € ou 100 000 € suivant les États). Le seuil est déterminé à partir du montant hors TVA des ventes réalisées par le vendeur au cours de l'année précédente (ou à défaut de l'année en cours). Le vendeur peut opter pour que le lieu d'imposition soit situé dans l'État d'arrivée.

2 Lieu d'imposition des prestations de services

Le tableau suivant résume les exceptions au régime général défini dans les principes clés :

Prestations de services	Régime fiscal	
Services se rattachant à un immeuble	Imposables au lieu de situation de l'immeuble, que le client soit assujetti ou non, quel que soit le lieu d'établissement du prestataire. On trouve notamment les prestations des experts, les travaux immobiliers.	
Locations de moyens de transport	Location de courte durée (moins de 30 jours) que le preneur soit assujetti ou non	La location est imposable au lieu de mise à disposition du moyen de transport.
	Location de longue durée que le preneur soit assujetti ou non	Imposable selon les principes généraux (voir principes clés)
Transports de personnes	Imposables à la TVA française pour la distance parcourue en France quelle que soit la qualité du preneur. Afin de privilégier les transports internationaux, des exonérations sont prévues.	
Transports de biens, services accessoires aux transports effectués pour des non assujettis ⁽¹⁾	Transports de biens autres qu'intracommunautaires	Imposable en France en fonction des distances parcourues (mais nombreux cas d'exonérations)
	Transports de biens intra-communautaires	Taxable dans l'Etat du lieu de départ du transport
	Prestations de services accessibles au transport de biens	Imposables dans l'Etat où elles y sont matériellement réalisées
Ventes à consommer sur place	Ces prestations sont imposables dans l'Etat où elles y sont matériellement exécutées.	
Expertises et travaux sur des meubles corporels	Si ces prestations sont fournies à des preneurs non assujettis, elles sont imposables dans l'Etat où elles y sont matériellement exécutées ⁽¹⁾ .	
Prestations culturelles, sportives, scientifiques, éducatives ou de divertissement	Si elles sont fournies à des preneurs non assujettis, elles sont taxables en France lorsqu'elles sont matériellement exécutées ou ont effectivement lieu en France.	

(1) Si le preneur est un assujetti, les conditions générales s'appliquent (voir principes clés).

Applications

- 1** L'entreprise individuelle Burelier, située à Bordeaux, est spécialisée dans la vente et la réparation d'ordinateurs.

Au cours du mois de juin, elle a réalisé les opérations suivantes :

- 06/06 Expédition de 50 ordinateurs au Maroc.
- 07/06 Achats de 10 ordinateurs à un fournisseur anglais.
- 10/06 Prélèvement dans le stock de l'entreprise d'un ordinateur destiné à l'usage personnel de M. Burelier.
- 11/06 Expédition à un client danois de 5 ordinateurs portables.
- 15/06 Un touriste italien de passage a acheté un ordinateur portable au magasin de l'entreprise.
- 20/06 Expédition de 30 ordinateurs en Martinique.
- 22/06 Ravalement de la façade de l'immeuble de l'entreprise par une société espagnole.
- 23/06 Réparation à Bordeaux d'un ordinateur portable déposé par un particulier allemand de passage dans cette ville.
- 26/06 Location de 15 ordinateurs à une entreprise polonaise.

Toutes les entreprises situées dans l'Union européenne sont identifiées.

Indiquer le régime de TVA applicable à chacune de ces opérations.

Corrigé

- 06/06 Les exportations ne sont pas soumises à TVA.
- 07/06 Il s'agit d'une acquisition intracommunautaire, la TVA sera collectée au taux français par l'entreprise Burelier. Cette TVA sera déductible dans les conditions habituelles.
- 10/06 Le prélèvement de l'ordinateur destiné à l'usage personnel de M. Burelier est en principe imposable. Comme il s'agit d'une entreprise individuelle, ce prélèvement fera l'objet d'une régularisation de la TVA déduite sur cet achat en fin d'année.
- 11/06 Il s'agit d'une livraison intracommunautaire qui remplit toutes les conditions pour être exonérée.
- 15/06 C'est une vente à un particulier soumise à la TVA au taux français, ce touriste n'aura pas à déclarer cet achat lors de son retour en Italie.
- 20/06 Les départements d'outre-mer sont considérés comme des territoires d'exportation par rapport à la France métropolitaine, l'expédition n'est pas soumise à TVA.
- 22/06 La prestation est imposable en France, lieu d'implantation de l'immeuble.
- 23/06 La prestation est imposable en France. L'entreprise Burelier est redevable de la TVA ; en l'espèce, il s'agit de travaux sur biens meubles corporels pour un non-assujetti.
- 26/06 Le preneur est un assujetti qui n'est pas établi dans le même pays (Pologne) que le prestataire (France). Le lieu d'imposition est la Pologne et le client polonais devra auto-liquider la TVA polonaise.

- 2** Un dermatologue, exerçant à Toulouse sous forme de profession libérale, commande au mois de janvier de l'année N du matériel médical pour un montant de 7 600 € HT à une entreprise espagnole assujettie à la TVA.

Déterminer le régime de TVA applicable dans les hypothèses suivantes :

Première hypothèse

Le dermatologue a commandé 12 200 € HT de matériel médical à cette entreprise l'année précédente. Il n'a exercé aucune option spéciale en ce qui concerne la TVA. L'entreprise espagnole a vendu en France pour 130 000 € HT de marchandises l'année précédente. L'entreprise espagnole n'a pas opté pour un assujettissement de ses ventes en France.

Deuxième hypothèse

Le dermatologue a commandé, au cours du mois de mai de l'année N, 9 100 € HT de matériel médical à cette même entreprise. Il n'avait rien acheté à l'étranger l'année précédente. Il n'a exercé aucune option spéciale en ce qui concerne la TVA. L'entreprise espagnole a vendu en France pour 76 200 € HT de marchandises l'année précédente. Aucune autre vente n'a été réalisée cette année en France. L'entreprise espagnole n'a pas opté pour un assujettissement de ses ventes en France.

Troisième hypothèse

Le dermatologue a commandé, au cours du mois de mai de l'année N, 1 500 € HT de matériel médical à cette même entreprise. Il n'avait rien acheté à l'étranger l'année précédente. Il n'a exercé aucune option spéciale en ce qui concerne la TVA. L'entreprise espagnole a vendu en France pour 76 200 € HT de marchandises l'année précédente. Aucune autre vente n'a été réalisée cette année en France. L'entreprise espagnole n'a pas opté pour un assujettissement de ses ventes en France.

Quatrième hypothèse

Le dermatologue a commandé, au cours du mois de mai de l'année N, 1 500 € HT de matériel médical à cette même entreprise. Il n'a exercé aucune option spéciale en ce qui concerne la TVA. Il n'avait rien acheté à l'étranger l'année précédente. L'entreprise espagnole a vendu en France pour 122 200 € HT de marchandises l'année précédente. Aucune autre vente n'a été réalisée cette année en France. L'entreprise espagnole n'a pas opté pour un assujettissement de ses ventes en France.

Cinquième hypothèse

Le dermatologue a commandé, au cours du mois de mai de l'année N, 1 500 € HT de matériel médical à cette même entreprise. Il n'avait rien acheté à l'étranger l'année précédente, il n'a exercé aucune option spéciale en ce qui concerne la TVA. L'entreprise espagnole a vendu en France pour 76 200 € HT de marchandises l'année précédente. Aucune autre vente n'a été réalisée cette année en France. Elle a opté pour un assujettissement de ses ventes en France.

Sixième hypothèse

Le dermatologue a commandé, au cours du mois de mai de l'année N, 1 500 € HT de matériel médical à cette même entreprise. Il n'avait rien acheté à l'étranger l'année précédente, il a exercé une option pour le paiement de la TVA sur les acquisitions intracommunautaires. L'entreprise espagnole a vendu en France pour 76 200 € HT de marchandises l'année précédente. Aucune autre vente n'a été réalisée cette année en France. Elle n'a pas opté pour un assujettissement de ses ventes en France.

Corrigé

Première hypothèse

L'acquisition est imposée à la TVA française pour deux raisons :

- le dermatologue a dépassé le seuil de 10 000 € lui permettant de bénéficier du régime des PBRD ;
- l'entreprise espagnole a dépassé le seuil de 100 000 €, ses livraisons sont assimilées à des livraisons intracommunautaires imposables à la TVA française.

Deuxième hypothèse

Le dermatologue a dépassé le seuil de 10 000 € lui permettant de bénéficier du régime des PBRD, sa deuxième acquisition de l'année est taxable en France et exonérée en Espagne. Le régime des PBRD dont a bénéficié la première acquisition n'est pas remis en cause, cette acquisition avait été imposée en Espagne.

Troisième hypothèse

Le dermatologue n'a pas dépassé le seuil de 10 000 € ; la société espagnole ayant réalisé moins de 100 000 € de livraisons annuelles vers la France, le lieu de livraison est situé en Espagne.

Quatrième hypothèse

Le dermatologue n'a pas dépassé le seuil de 10 000 € ; cependant, la livraison est réputée se situer en France car son vendeur a réalisé plus de 100 000 € de livraisons annuelles vers la France.

Cinquième hypothèse

Le dermatologue n'a pas dépassé le seuil de 10 000 € ; cependant, la livraison est réputée se situer en France car l'entreprise espagnole a opté pour une imposition de ses ventes à la TVA française, ses livraisons sont assimilées à des livraisons intracommunautaires.

Sixième hypothèse

Le dermatologue ayant opté pour le paiement de la TVA sur ses acquisitions intracommunautaires, ses acquisitions sont soumises à la TVA française.

- 1 Opérations soumises à des règles d'assiette particulières
- 2 Fait générateur et exigibilité de la TVA

PRINCIPES CLÉS

- La collecte de la TVA est réalisée par les assujettis.
- Le montant de la TVA facturé est égal au produit à la base imposable (ou assiette) par le taux de TVA.
- Trois taux sont en vigueur en France à compter du 01/01/2014 (il existe des taux spécifiques) :
 - taux normal : 20 % (19,60 % avant le 01/01/2014) ;
 - taux intermédiaire : 10 % (7 % avant le 01/01/2014) ;
 - taux réduit : 5,5 %.
- La base imposable (ou assiette) est composée, principalement des éléments suivants :
 - le prix de vente hors TVA ;
 - les compléments de prix : majoration pour faible facture, ou délai rapide d'exécution, frais d'assurance etc. ;
 - les intérêts pour délai de paiement ;
 - les frais fiscaux de toute nature rattachés à l'opération ;
 - les frais d'emballages perdus
 - les frais payés par le client à un tiers (frais inclus dans le coût d'une opération et payés par le client à une autre personne (sous-traitant par exemple).
- Certains éléments sont exclus de la base imposable, on trouve notamment :
 - la TVA (les taxes recouvrées pour le compte d'autrui sont également non imposables) ;
 - les réductions de prix : rabais, remises, ristournes ;
 - les frais à la charge du client : frais relatifs à un contrat indépendant de la vente et réglé directement par ses soins.
- Le paiement effectif de la TVA par l'assujetti dépend du fait générateur et de l'exigibilité de cet impôt (voir point 2).

1 Opérations soumises à des règles d'assiette particulières

Opérations	Base imposable et régime d'imposition
Prestations de services	La base imposable est constituée par le prix ou la valeur des services.
Importations	Base imposable : la valeur en douane.
Acquisitions intracommunautaires	La base imposable est déterminée de la même manière qu'en régime intérieur.
Livraisons à soi-même	Base imposable : coût de revient des produits fabriqués ou coût d'achat pour les produits prélevés.
Emballages perdus	Si l'emballage et le contenu sont soumis à des taux différents c'est le taux correspondant à l'élément dont la valeur est la plus élevée qui s'applique à l'ensemble.
Emballages récupérables identifiables	La consignation est réalisée hors TVA (ce n'est pas une vente). Si l'emballage est restitué à un prix inférieur au prix de consignation, la différence est imposable à la TVA. La non-restitution est considérée comme une vente soumise à TVA.
Emballages récupérables non identifiables	Même régime que les emballages identifiables, mais les entreprises sont autorisées à facturer la TVA lors de la consignation des emballages.
Frais de transport	Les frais de transport sont imposés séparément au taux de 20 % si la vente est réalisée « aux conditions départ » et s'ils font l'objet d'une facturation séparée.
Logiciels	• Les fournitures de logiciels standards s'analysent comme une vente de biens meubles soumise à la TVA. • Les fournitures de logiciels spécifiques sont assimilées à des prestations de services soumises à la TVA.
Indemnités	Les indemnités ayant pour objet principal de réparer un préjudice (indemnités d'assurances par exemple) sont hors du champ d'application de la TVA.

2 Fait générateur et exigibilité de la TVA

Le fait générateur est le fait par lequel sont réalisées les conditions légales pour l'exigibilité de la taxe. L'exigibilité fixe la date du paiement effectif de la taxe.

Les principaux cas sont résumés dans le tableau ci-dessous :

Nature de l'opération	Fait générateur	Exigibilité
Livraisons de biens meubles corporels	Délivrance du bien	Délivrance du bien
Prestations de services et travaux	Exécution des services ou des travaux	Encaissement du prix, sauf option de l'entreprise à payer la TVA d'après les débits
Importations	Dédouanement	Dédouanement
Acquisition intra-communautaire⁽¹⁾	Délivrance du bien	• Le 15 du mois suivant celui où est intervenu le fait générateur. • Ou, à la date de la facture lorsque celle-ci est établie pour le prix total de livraison, est délivrée à l'acquéreur avant le 15 du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur

• • •

Livraison à soi-même	Première utilisation	Première utilisation
Acquisitions de terrains à bâtir et ventes d'immeubles neufs	Date de livraison de l'immeuble	Date de livraison de l'immeuble

(1) Détermination de la date du fait générateur et de la date d'exigibilité dans le cadre d'acquisition communautaire.

Cas	Date du fait générateur	Date de la facture	Date d'exigibilité
Cas n° 1	20 mai	26 mai	26 mai
Cas n° 2	20 mai	4 juin	4 juin
Cas n° 3	20 mai	17 juin	15 juin

Les entreprises qui réalisent à la fois des prestations de services et des livraisons de biens peuvent, pour éviter des problèmes comptables, opter pour un paiement de la TVA d'après les débits.

La TVA devient alors exigible dès l'inscription de la somme due au compte du client, mais cette option ne peut pas conduire à payer la TVA postérieurement à l'encaissement d'acomptes ou d'avances effectués avant l'inscription au compte client.

Les dates d'exigibilité des livraisons de biens et des prestations de services sont ramenées à la date de la facture, ce qui simplifie les obligations comptables du fournisseur mais permet également au client de déduire la TVA dès réception de cette facture.

En revanche, le fournisseur est conduit à faire l'avance de trésorerie correspondant au montant de la TVA entre le mois de la date de facture et le mois de l'encaissement.

Application

Au cours du mois de février N, la SA Colbois réalise les opérations suivantes :

- ventes de marchandises à l'exportation : 1 850 700 € ;
- ventes de marchandises en France : 6 350 650 € ;
- prestations de services en France : 1 150 000 €.

Il est précisé :

- que la SA Colbois a opté pour acquitter la TVA d'après les débits.
- que la comptabilisation de la société fait apparaître, pour le mois de février :
 - 135 000 € d'acomptes versés, par des entreprises clientes, sur des prestations de services qui seront réalisées au mois de mars.
 - 900 000 € correspondant à des règlements des prestations de services du mois de janvier :
 - aucun règlement pour les prestations de services réalisées au titre du mois de février.
 - 50 000 € correspondant au prix de revient d'une machine-outil que la société a fait fabriquer par ses salariés et qu'elle réserve à son usage propre. La mise en service a été réalisée le 01/02/N (la TVA afférente aux biens acquis pour la fabrication de cette machine a été déduite en temps voulu).

1. Déterminer le montant de la TVA collectée au titre du mois de février de l'année N, sachant que tous les montants ci-dessus sont hors taxes et que le taux de TVA applicable est de 20 %.
2. Même question mais en retenant pour hypothèse que l'entreprise n'a pas opté pour acquitter la TVA d'après les débits.

Corrigé

1. TVA collectée en février avec option sur les débits

• Ventes de marchandises à l'exportation : exonérées	
• Ventes de marchandises en France : $6\,350\,650 \times 20\% =$	1 270 130 €
• Prestations de services en France : $1\,150\,000 \times 20\% =$	230 000 €
• Acomptes sur prestations de services : $135\,000 \times 20\% =$	27 000 €
• Livraisons à soi-même de la machine : $50\,000 \times 20\% =$	10 000 €
TVA collectée :	<u>1 537 130 €</u>

2. TVA collectée en février sans option sur les débits

• Ventes de marchandises à l'exportation : exonérées	
• Ventes de marchandises en France : $6\,350\,650 \times 20\% =$	1 270 130 €
• Acomptes sur prestations de services : $135\,000 \times 20\% =$	27 000 €
• Règlement prestations de services du mois précédent : $900\,000 \times 20\% =$	180 000 €
• Livraisons à soi-même de la machine : $50\,000 \times 20\% =$	10 000 €
TVA collectée :	<u>1 487 130 €</u>

1 Coefficient d'assujettissement

2 Coefficient de taxation

3 Coefficient d'admission

4 Synthèse

PRINCIPES CLÉS

- Le droit à déduction de la TVA acquittée sur les biens ou services achetés, importés ou livrés à soi-même, est conditionné à l'affectation de ces biens ou services à des opérations ouvrant droit à déduction de la TVA (opérations générant de la TVA collectée ou réalisées à l'exportation ou assimilées).
- La TVA doit porter sur des biens ou services nécessaires à l'exploitation ou engagés dans l'intérêt de l'exploitation.
- La TVA n'est déductible que si elle est mentionnée sur un document justificatif
- La règle de l'affectation constitue un principe fondamental : chaque bien ou service acheté, importé ou livré par l'entreprise est en quelque sorte « tracé ».
- La taxe déductible relative à chaque bien ou service est alors déterminée en proportion de son coefficient de déduction, formule synthétique composé du produit de trois coefficients :
 - le **coefficient d'assujettissement** (CoAss) qui est égal, pour chaque bien ou service, à la proportion d'utilisation de ce bien ou service à des opérations dans le champ d'application de la TVA (opérations imposables) ;
 - le **coefficient de taxation** (CoTax) qui correspond à la proportion d'utilisation de ce bien ou service à des opérations ouvrant droit à déduction de la TVA ;
 - le **coefficient d'admission** (CoAdm) qui exprime les restrictions particulières du droit à déduction résultant de la réglementation.

$$\text{CoDéd} = \text{CoAss} \times \text{CoTax} \times \text{CoAdm}$$

- Chacun des coefficients est d'abord déterminé de façon provisoire, un coefficient définitif doit être déterminé au plus tard le 25 avril de l'année suivante. En cas d'écart, une régularisation doit être réalisée.
- Les coefficients sont arrondis par excès à la deuxième décimale.

1 Coefficient d'assujettissement

L'assujetti doit calculer, sous sa propre responsabilité, la **proportion d'utilisation** du bien ou du service pour la réalisation d'opérations imposables.

Ce calcul doit traduire l'utilisation réelle de chaque bien ou service. L'entreprise peut retenir des critères physiques (surface d'utilisation, temps d'utilisation des biens) ou des critères financiers (chiffre d'affaires, salaires).

Remarques

- L'assujetti peut, par année civile, sans formalité préalable et sous réserve d'être en mesure d'en justifier, retenir pour l'ensemble des biens ou des services utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour des opérations non imposables, un coefficient d'assujettissement unique.
- Les opérations situées hors du champ d'application de la TVA et les opérations imposables doivent être comptabilisées dans des comptes distincts pour l'application du droit à déduction (CGI, annexe UU art. 209).

2 Coefficient de taxation

En principe, l'assujetti doit calculer un coefficient de taxation pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Toutefois, il peut, par année civile, retenir pour l'ensemble des biens et services, un coefficient de taxation qui correspond au rapport entre le montant du chiffre d'affaires réalisé par des opérations ouvrant droit à déduction de la TVA et le montant du chiffre d'affaires afférent à l'ensemble des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, le détail du calcul est donné par le tableau suivant :

Période de référence et d'application du coefficient de taxation forfaitaire	Le calcul est effectué pour chaque année civile. Au cours d'un exercice, on utilise un coefficient provisoire égal au coefficient de l'année précédente. Le coefficient de taxation forfaitaire définitif est calculé avant le 25 avril de l'année suivante et permet de déterminer la TVA déductible de l'exercice écoulé. Le calcul est effectué à partir des recettes hors taxes.
Éléments figurant au numérateur	Les recettes qui ouvrent droit à déduction à la TVA (y compris les subventions liées au prix de ces opérations) : – chiffre d'affaires soumis à la TVA ; – chiffre d'affaires réalisé à l'exportation ou lors des livraisons intracommunautaires ou des opérations réalisées en suspension de taxes ; – prestations de services à soi-même et livraisons à soi-même de biens autres que des immobilisations taxables.
Éléments figurant au dénominateur	Toutes les recettes relatives aux opérations situées dans le champ d'application de la TVA : – sommes portées au numérateur ; – opérations exonérées ; – produits financiers et recettes immobilières ne présentant pas un caractère accessoire par rapport à l'activité principale.

...



Éléments ne figurant ni au numérateur ni au dénominateur

- Recettes correspondant à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA (indemnités non imposables par exemple).
- Cessions de biens d'investissements corporels ou incorporels soumis ou non à la TVA.
- Livraisons à soi-même d'immobilisations soumises à la TVA.
- Les produits financiers et immobiliers présentant un caractère accessoire par rapport à l'activité principale.

Remarques

• Produits financiers et opérations immobilières exonérées

En principe, les produits financiers et les opérations immobilières exonérées doivent être inscrits au dénominateur du coefficient de taxation. Une dérogation est admise si ces produits répondent aux deux conditions suivantes :

- les opérations doivent présenter un caractère accessoire par rapport à l'activité principale ; cette condition est remplie si la réalisation de ces opérations exonérées a nécessité au maximum un dixième des biens ou des services grevés de TVA ;
- le montant de ces produits n'excède pas 5 % du chiffre d'affaires total TTC de l'entreprise.

• Subventions

Seules les subventions constituant un complément de prix ou la contrepartie directe d'opérations imposables sont prises en compte pour le calcul du coefficient de taxation forfaitaire.

3 Coefficient d'admission

Les biens ou services exclus du droit à déduction

Certains biens ou services sont exclus du droit à déduction ; ces mesures sont dérogatoires au principe de la déduction. Elles sont donc prévues de façon expresse par la loi. Sur le plan pratique, la TVA (ou la fraction de la TVA) qui concerne des dépenses correspondantes ne peut être déduite et reste à la charge de l'entreprise.

Exclusions du droit à déduction Coefficient d'admission = 0	Exceptions à l'exclusion Coefficient d'admission = 1
Dépenses de logement engagées au profit du personnel et des dirigeants de l'entreprise Dépenses d'acquisition, d'entretien ou de location de moyens de transports de personnes : – voitures de tourisme ; – bateaux ; – motocyclettes ; – bicyclettes.	• Dépenses relatives à la fourniture : – à titre gratuit du logement sur les chantiers ou dans les locaux d'une entreprise du personnel de sécurité de gardiennage ou de surveillance ; – à titre gratuit du logement au bénéfice des tiers à l'entreprise. • Pour les prestations de transports de personnes : – contrat permanent de transport conclu par les entreprises pour amener leur personnel sur les lieux de travail ; – prestations de transport de personnes réalisées pour le compte d'une entreprise de transport ; – les véhicules de plus de 9 places assises utilisés par les entreprises pour amener leur personnel sur les lieux de travail.



Exclusions du droit à déduction Coefficient d'admission = 0	Exceptions à l'exclusion Coefficient d'admission = 1
	• Pour les véhicules de transport de personnes : – les véhicules destinés à être revendus en l'état ; – les véhicules donnés en location ; – les véhicules de plus de 9 places assises utilisés par les entreprises pour amener leur personnel sur les lieux de travail ; – les véhicules affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite ; – les véhicules acquis par les entreprises de transports publics de voyageurs et affectés de façon exclusive à la réalisation desdits transports.
Biens cédés sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à son prix normal : – cadeaux ; – commission ; – gratification ; – etc.	• Les échantillons et les articles de réclame. • Les articles d'une valeur unitaire inférieure à 65 € TTC par an et par bénéficiaire.

Autres exclusions

Exclusions du droit à déduction Coefficient d'admission = 0	Observations
Biens ou services utilisés par un assujetti à plus de 90 % à des fins étrangères à son entreprise	Cette exclusion doit permettre d'éviter que des particuliers puissent acquérir des biens en franchise de TVA.
Certains produits pétroliers : – essence ordinaire avec ou sans plomb ; – essence super avec ou sans plomb ; – gaz de pétrole et autres hydrocarbures présents à l'état gazeux utilisés comme carburants pour des véhicules n'ouvrant pas droit à déduction.	• Coefficient d'admission de 1 : – gazole, super éthanol 85 utilisé dans des véhicules ouvrant droit à déduction ; – gaz de pétrole liquéfié. • Coefficient d'admission de 0,80 : – gazole, super éthanol 85 utilisé dans des véhicules n'ouvrant pas droit à déduction. • Coefficient d'admission de 0,50 : – gaz de pétrole et autres hydrocarbures présents à l'état gazeux utilisés comme carburants pour des véhicules ouvrant droit à déduction.
Tous les services relatifs à des biens exclus du droit à déduction.	Réparations d'une voiture de tourisme par exemple.
Tous les biens exclus du droit à déduction en matière de bénéfices sont également exclus en matière de TVA.	Biens somptuaires par exemple.

4 Synthèse

La méthode pour déterminer la part de TVA déductible est résumée dans le tableau ci-après :

La dépense est affectée :	CoAss	CoTax	CoAdm	CoDédution
1. Entièrement à des opérations imposables				
– entièrement à des opérations ouvrant droit à déduction	1	1	CoAdm	$1 \times 1 \times \text{CoAdm}$
– entièrement à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction	1	0	CoAdm	0
– à la fois à des opérations ouvrant et n'ouvrant pas droit à déduction	1	CoTax	CoAdm	$1 \times \text{CoTax} \times \text{CoAdm}$
2. Entièrement à des opérations non imposables	0			0
3. À des opérations imposables et des opérations non imposables et :				
– pas d'affectation à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA	CoAss	1	CoAdm	$\text{CoAss} \times 1 \times \text{CoAdm}$
– affectation en partie à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA	CoAss	CoTax	CoAdm	$\text{CoAss} \times \text{CoTax} \times \text{CoAdm}$

Applications

1

Une entreprise acquiert au cours du mois de mai de l'année N, un ordinateur pour un montant de 45 000 € HT.

La TVA déductible au moment de l'acquisition a été déterminée en utilisant les coefficients provisoires suivants :

- coefficient d'assujettissement : 0,90 ;
- coefficient de taxation : 0,80 ;
- coefficient d'admission : 1.

Les coefficients définitifs applicables pour l'acquisition de ce matériel au titre de l'année N sont les suivants :

- coefficient d'assujettissement : 0,95 ;
- coefficient de taxation : 0,70 ;
- coefficient d'admission : 1.

1. Déterminer le montant de la TVA déductible au moment de l'acquisition.

2. Déterminer le montant de la régularisation à effectuer le 25 avril de l'année N+1.

Corrigé

1. Montant de la TVA déductible lors de l'acquisition

TVA facturée lors de l'acquisition du bien : $45\,000 \times 20\% = 9\,000$ €.

Coefficient de déduction provisoire : $0,9 \times 0,8 \times 1 = 0,72$.

TVA déduite au moment de l'acquisition : $9\,000 \times 0,72 = 6\,480$ €.

2. Régularisation de la TVA après détermination du coefficient de déduction définitif

Coefficient de déduction définitif : $0,95 \times 0,70 \times 1 = 0,665$ arrondis à 0,67.

Reversement de TVA : $9\,000 (0,72 - 0,67) = 450$ €.

- 2** L'entreprise Souloi, spécialisé dans le négoce de meubles, a réalisé en octobre les opérations suivantes taxées à 20 % :

– ventes en France :	45 000 €
– ventes en Italie :	36 000 €
– ventes en Russie :	40 000 €
– mise en service d'un outillage fabriqué par les salariés de l'entreprise :	5 000 €
– achats de marchandises en France :	38 000 €
– achats de marchandises en Italie :	24 000 €

Toutes les opérations ont été réalisées entre entreprises assujetties à la TVA.

Toutes les sommes sont données HT, le taux de TVA applicable est de 20 %.

Déterminer le montant de TVA due au titre du mois d'octobre.

Corrigé

Détermination de la TVA due au titre du mois d'octobre

TVA exigible

• TVA collectée sur les ventes en France : $45\,000 \times 20\% =$	9 000 €
• TVA collectée sur les livraisons à soi-même : $5\,000 \times 20\% =$	1 000 €
• TVA due sur acquisitions intracommunautaires : $24\,000 \times 20\% =$	4 800 €
Total :	14 800 €

TVA déductible

• TVA déductible sur achats de marchandises : $38\,000 \times 20\% =$	7 600 €
• TVA déductible sur les livraisons à soi-même : $5\,000 \times 20\% =$	1 000 €
• TVA déductible sur acquisitions intracommunautaires : $24\,000 \times 20\% =$	4 800 €
Total :	13 400 €

TVA due au titre du mois d'octobre : $14\,800 - 13\,400 = 1\,400$ €

- 3** Une entreprise loue deux types d'immeubles :

- des immeubles de bureau soumis à TVA (70 % de son activité) ;
- des immeubles d'habitation non soumis à TVA (30 % de son activité).

Elle utilise un véhicule de tourisme roulant au gazole.

Déterminer le coefficient de déduction applicable à la TVA du carburant en retenant les hypothèses suivantes :

- 1^{re} hypothèse : le véhicule est utilisé pour toutes les activités de l'entreprise.
- 2^e hypothèse : le véhicule est utilisé uniquement pour l'activité de location de bureau.
- 3^e hypothèse : le véhicule est utilisé uniquement pour l'activité de location d'habitation.

Corrigé

	1 ^{re} hypothèse	2 ^e hypothèse	3 ^e hypothèse
Coefficient d'assujettissement	1	1	1
Coefficient de taxation	0,7	1	0
Coefficient d'admission	0,8	0,8	0,8
Coefficient de déduction	$1 \times 0,7 \times 0,8 = 0,56$	$1 \times 1 \times 0,8 = 0,8$	$1 \times 0 \times 0,8 = 0$

- 1 Les régularisations annuelles
- 2 Les régularisations globales

PRINCIPES CLÉS

- Une TVA déjà déduite, c'est-à-dire déjà imputée sur une déclaration, peut être remise en cause à l'occasion de circonstances précises ou lorsque certains événements interviennent.
- Selon le cas, la totalité ou une partie de cette taxe devra être reversée ou, au contraire, un complément de déduction pourra être accordé.
- Pour les immobilisations, la période de régularisation est de 5 ans pour les biens meubles et de 20 ans pour les immeubles, à partir de l'année au cours de laquelle l'immobilisation a été acquise, importée, achevée ou utilisée pour la première fois. Cette année compte dans le délai.
- Les régularisations sont effectuées à partir de coefficients de référence, généralement retenus pour le calcul de la déduction initiale. Ils peuvent être modifiés par la suite lors de la survenance de certains événements.
- La TVA déjà déduite sur les autres biens et services (considérés comme des charges) doit être reversée si ces achats n'ont pas été consacrés à des opérations soumises à la TVA (prélèvements personnels du chef d'entreprise par exemple), sauf en cas de mise au rebut, de destruction accidentelle ou de vol.
- Deux types de régularisations sont pratiqués : les régularisations annuelles et les régularisations globales.

1 Les régularisations annuelles

a. Cas de régularisation

Une régularisation de la taxe initialement déduite sur les immobilisations doit être effectuée chaque année lorsque la différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence est supérieure à 1/10.

b. Montant de la régularisation

Nature de l'immobilisation	Montant de la régularisation
Immeubles	$TVA \text{ initiale} \times (CDn - CDr) \times 1/20$
Meubles	$TVA \text{ initiale} \times (CDn - CDr) \times 1/5$

CDn : coefficient de déduction de l'année.

CDr : coefficient de déduction de référence.

2 Les régularisations globales

a. Principe

■ Cas de régularisation

Une régularisation globale de la taxe initialement déduite sur les immobilisations doit être effectuée suite à certains événements (cession par exemple).

■ Montant de la régularisation

La régularisation globale est la somme des régularisations annuelles qu'un assujetti serait tenu d'effectuer jusqu'au terme de la période, s'il était possible de les étaler jusque-là.

b. Cessions non soumises à TVA

Le coefficient de taxation étant de 0 pour la période restant à courir (le bien cédé est réputé être utilisé pour chacune des années restantes de la période de régularisation, à une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction). La régularisation prend la forme d'un reversement de TVA qui est égal à :

$$TVA \text{ initialement déduite} \times \frac{\text{Nombre d'années restant à courir dans le délai de régularisation}}{20 \text{ ans pour les immeubles ou } 5 \text{ ans pour les meubles}}$$

Remarques

La régularisation ne concerne en pratique que les immeubles pour lesquels aucune option n'a été exercée, la plupart des cessions de biens meubles (biens mobiliers d'investissement) sont soumises à TVA dès que leur acquisition a donné lieu à une déduction totale ou partielle de TVA ce qui les dispense de tout reversement de TVA.

Si le cessionnaire est assujetti à la TVA et si l'acquisition constitue pour lui une immobilisation, il pourra déduire une fraction du montant de la TVA **ayant grevé initialement** le bien.

c. Cessions soumises à TVA sur le prix total

Le coefficient de déduction étant de 1 pour la période restant à courir (le bien cédé est réputé être utilisé pour chacune des années de la période de régularisation restantes, à une activité ouvrant droit à déduction).

La régularisation prend la forme d'un complément de TVA qui est égal à :

$$\text{TVA non déduite à l'acquisition} \times \frac{\text{Nombre d'années restant à courir dans le délai de régularisation}}{20 \text{ ans pour les immeubles ou } 5 \text{ ans pour les meubles}}$$

Remarques

Si la cession est réalisée auprès d'un négociant en biens d'occasion, le cédant peut opter afin de soumettre volontairement cette cession à la TVA et bénéficier d'un complément de déduction.

L'entreprise cessionnaire pourra pratiquer une déduction égale à la TVA collectée lors de la cession, dans la limite de son coefficient de déduction si elle y est assujettie.

Applications

- 1** La SA Dumont a acquis au cours de l'année N un camion pour un prix HT de 40 000 € (TVA 8 000 €).

Les coefficients de référence définitifs applicables à cette acquisition au titre de l'année N sont les suivants :

- coefficient d'assujettissement : 1 ;
- coefficient de taxation : 0,65 ;
- coefficient d'admission : 1.

Au cours des années N+1 et N+2, seul le coefficient de taxation a varié :

- N+1 : 0,74 ;
- N+2 : 0,78.

Ce camion est revendu au cours de l'année N+3 à une autre entreprise pour un montant de 25 000 € HT

L'entreprise cessionnaire est assujettie à la TVA, (coefficient de déduction 0,40).

Retenir l'hypothèse que le taux de TVA de 20 % applicable au titre de l'année N n'a pas varié pour les années suivantes.

- 1. Déterminer le montant de la TVA déductible lors de l'acquisition.**
- 2. Procéder aux régularisations annuelles.**
- 3. Déterminer le montant du complément de TVA dont peut bénéficier l'entreprise cédante.**
- 4. Analyser les conséquences fiscales chez le cessionnaire du camion.**

Corrigé

1. Montant de la TVA déductible lors de l'acquisition du camion

Coefficient de déduction : $1 \times 0,65 \times 1 = 0,65$.

TVA déductible : $8\,000 \times 0,65 = 5\,200 \text{ €}$.

2. Régularisation annuelle

Seule l'année N+2 présentant une variation supérieure à 0,10 du coefficient de taxation nécessite une régularisation annuelle :

Complément de déduction : $8\,000 \times (0,78 - 0,65) \times 1/5 = 208 \text{ €}$.

3. Détermination du complément de TVA

TVA collectée lors de la cession : $25\,000 \times 20 \% = 5\,000 \text{ €}$.

TVA non déduite lors de l'acquisition : $8\,000 - 5\,200 = 2\,800 \text{ €}$.

Nombre d'années de régularisation : une année : N+4.

Montant du complément de TVA : $2\,800 \times 1/5 = 560 \text{ €}$.

4. Conséquences fiscales chez le cessionnaire du camion

Le cessionnaire calcule son droit à déduction sur la TVA portant sur la cession. Il doit tenir compte de son propre coefficient de déduction.

TVA déductible : $5\,000 \times 0,40 = 2\,000 \text{ €}$.

2

La société anonyme Maufrait a cédé au cours de l'exercice N+6 un immeuble acquis en N pour un montant de 100 000 € HT (TVA au taux de 20 %).

L'entreprise cessionnaire a un coefficient de déduction égal à 1.

Déterminer le montant de TVA à reverser en retenant pour hypothèse que le coefficient d'assujettissement est de 0,70, le coefficient de taxation est de 0,80 et le coefficient d'admission est égal à 1.

Corrigé

Le coefficient de déduction de référence est égal à : $0,70 \times 0,80 \times 1 = 0,56$.

Déduction initiale : $100\,000 \times 20 \% \times 0,56 = 11\,200 \text{ €}$.

Montant du reversement de TVA : $11\,200 \times 13/20 = 7\,280 \text{ €}$.

6

La liquidation et le paiement de la TVA

- 1 Régime du réel normal
- 2 Régime du réel simplifié

PRINCIPES CLÉS

- Les modalités de déclaration et de paiement de la TVA dépendent du régime d'imposition de l'entreprise.
- Deux régimes différents peuvent s'appliquer en fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise ou du montant de leur TVA exigible et des options choisies (voir fiche 13).
- Les chiffres d'affaires limites et les options correspondant au régime du réel normal et du réel simplifié sont présentés dans la fiche 13.
À compter du 01.10.2014, toutes les entreprises ont l'obligation de télédéclarer la TVA et de payer par téléversement.
- Les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 82 200 € HT (entreprises commerciales exerçant une activité de vente ou de fournitures de logement) ou 32 900 € HT (autres activités de prestations de services) bénéficient d'une franchise de TVA ce qui signifie qu'elles ne facturent pas la TVA à leurs clients. Elles peuvent y renoncer sur option.
- Lorsque la franchise s'applique, les redevables ne peuvent plus déduire la TVA.

1 Régime du réel normal

a. Modalités de fonctionnement du régime du réel normal

Les redevables soumis au régime du réel normal doivent établir chaque mois une déclaration CA3 de TVA (possibilité d'option pour une déclaration trimestrielle si la TVA due est inférieure à 4 000 € par an).

La déclaration CA3 doit être adressée, en un seul exemplaire (sauf déclaration électronique accompagnée du règlement), au service des impôts aux entreprises, entre le 15 et le 24 du mois suivant la période d'imposition.

Toutes les sommes portées sur les différentes lignes sont arrondies à l'euro le plus proche, 0,5 € étant compté pour 1 €.

b. Crédit de TVA

Si l'entreprise dégage un crédit de TVA, elle peut :

- soit le reporter sur les déclarations suivantes sans limitation de durée ;
- soit en demander le remboursement sous certaines modalités.

Tableau de synthèse des modalités de remboursement du crédit de TVA

Remboursement annuel	Crédit de TVA supérieure à 150 € à la fin de l'année
Remboursement mensuel	Remboursement au terme de l'un quelconque des onze premiers mois de l'année civile si le crédit de TVA est supérieur à 760 €.

2 Régime du réel simplifié

a. Modalités de fonctionnement du régime du réel simplifié

Les redevables soumis au régime du réel simplifié établissent avant le 30 avril N+1 une déclaration annuelle (CA12) qui détermine le montant de la TVA due au titre de l'année N selon les mêmes règles que celles applicables au titre du régime du réel normal. L'entreprise doit verser spontanément 4 acomptes trimestriels qui s'imputent sur le montant de la TVA due déterminé lors de la déclaration annuelle.

Les entreprises sont dispensées de verser des acomptes de TVA si elles ont acquitté, au titre de l'année écoulée ou de l'année précédente, une TVA nette hors TVA sur immobilisation inférieure à 1 000 €.

b. Chronologie des différentes opérations

■ Régime applicable jusqu'en 2014

Dates de paiement	Opérations effectuées	Montants
Avril N	1 ^{er} acompte	25 % de la taxe annuelle ⁽¹⁾ due au titre de N-2
Début mai N	Dépôt de la déclaration CA12 N-1	Solde de la TVA due au titre de l'année N-1
Juillet N	2 ^e acompte	25 % de la taxe annuelle ⁽¹⁾ due au titre de N-1
Octobre N	3 ^e acompte	25 % de la taxe annuelle ⁽¹⁾ due au titre de N-1
Décembre N	4 ^e acompte	20 % de la taxe annuelle ⁽¹⁾ due au titre de N-1

(1) Hors TVA sur immobilisations.

■ Régime applicable à compter de 2015

Date de paiement	Opérations effectuées	Montants
Début mai N	Dépôt de la déclaration CA12 N-1	Solde de la TVA due au titre de N-1 et détermination des acomptes N
Juillet N	1 ^{er} acompte N	55 % de la taxe annuelle N-1 ⁽¹⁾
Décembre N	2 ^e acompte N	40 % de la taxe annuelle N-1 ⁽¹⁾

(1) Hors TVA sur immobilisations.

c. Modulations des acomptes

Les contribuables ont la possibilité de moduler leurs acomptes :

– *en fonction de la TVA réellement due au titre de l'exercice en cours*

Suspension des acomptes	Si le montant des acomptes déjà versé est égal ou supérieur à la TVA réellement due au titre de l'année en cours.
Diminution des acomptes	Un acompte peut être diminué à la condition que ce versement partiel représente le solde de la TVA due au titre de l'année en cours.

– *en fonction de la TVA réellement due au titre du trimestre*

Les acomptes peuvent être réduits au montant de la taxe réelle due si la taxe due à raison des opérations du trimestre (après déduction de la TVA sur immobilisation) est inférieure d'au moins 10 % au montant de l'acompte normalement exigible.

Pour l'acompte de décembre, la modulation à la baisse n'est possible que si la TVA due réellement au titre des mois d'octobre et novembre est inférieure d'au moins 10 % aux deux tiers de l'acompte fixe exigible. Le montant de l'acompte exigible est égal au montant de la TVA réelle, majoré du tiers de l'acompte fixe exigible.

Remarque

Les modalités de modulation de l'acompte de décembre pour 2015 ne sont pas encore précisées à la date de publication de cet ouvrage.

d. Remboursement de la TVA sur immobilisations

Les redevables peuvent demander un remboursement trimestriel si le montant de la TVA déductible au titre des acquisitions d'immobilisations est supérieur ou égal à 760 €. Ce remboursement ayant un caractère provisionnel, il donne lieu à une régularisation lors du dépôt de la déclaration annuelle.

Application

L'entreprise Coulier est assujettie à la TVA au titre du régime du réel simplifié. Toutes les opérations sont imposables au taux normal de TVA au titre du régime du réel simplifié. L'entreprise a réalisé les opérations suivantes :

Exercice N

- Chiffre d'affaires : 245 000 € HT
- TVA déductible sur autres biens et services : 15 000 €
- TVA déductible sur immobilisations : 2 100 €

Exercice N+1

- Chiffre d'affaires : 230 000 € HT
- TVA déductible sur autres biens et services : 11 000 €
- TVA déductible sur immobilisations : 500 €

Exercice N+2

- Chiffre d'affaires : 300 000 € HT
- TVA déductible sur autres biens et services : 14 000 €
- TVA déductible sur immobilisations : 1 200 €

1. Déterminer le montant des acomptes versés au cours de l'année N+2.
2. Déterminer le montant de la TVA due au titre de l'année N+2.
3. Déterminer le solde de TVA due au titre de l'année N+2.

Prendre pour hypothèse que N+2 = 2014, puis 2015.

Corrigé**1. Détermination des acomptes versés au cours de l'année N+2****Hypothèse N+2 = 2014**

Dates	Versements	Observations
Avril N+2	1 ^{er} acompte 8 500 €	Assiette de l'acompte : $245\,000 \times 20\% - 15\,000 = 34\,000$ €. Montant de l'acompte : $34\,000 \times 25\% = 8\,500$ €.
Juillet N+2	2 ^e acompte 8 750 €	Assiette de l'acompte : $230\,000 \times 20\% - 11\,000 = 35\,000$ €. Montant de l'acompte : $35\,000 \times 25\% = 8\,750$ €
Octobre N+2	3 ^e acompte 8 750 €	Montant de l'acompte : $35\,000 \times 25\% = 8\,750$ €
Décembre N+2	4 ^e acompte 7 000 €	Montant de l'acompte : $35\,000 \times 20\% = 7\,000$ €

Hypothèse N+2 = 2015

En 2015, le montant des acomptes versés sera le suivant :

Dates	Versements	Observations
Juillet N	1 ^{er} acompte 19 250 €	Montant de l'acompte : $35\,000 \times 55\% = 19\,250$ €
Décembre N	2 ^e acompte 14 000 €	Montant de l'acompte : $35\,000 \times 40\% = 14\,000$ €

2. Montant de la TVA due au titre de l'année N+2

- TVA collectée : $300\,000 \times 20\% =$
 - TVA déductible sur autres biens et services :
 - TVA déductible sur immobilisations :
- TVA due au titre de l'année N+2 :

2014	2015
60 000 €	60 000 €
- 14 000 €	- 14 000 €
- 1 200 €	- 1 200 €
<u>44 800 €</u>	<u>44 800 €</u>

3. Solde de TVA due au titre de l'année N+2

- TVA due au titre de l'année N+2 :
 - Acomptes versés au cours de l'année N+2 :
- Solde restant dû au titre de l'année N+2 :

2014	2015
44 800 €	44 800 €
- 33 000 €	- 33 250 €
<u>11 800 €</u>	<u>11 650 €</u>

7

L'imposition des entreprises - principes généraux

- 1 Le régime de l'impôt sur le revenu
- 2 Le régime de l'impôt sur les sociétés

PRINCIPES CLÉS

- Les bénéfices réalisés par les entreprises constituent des revenus soumis à l'impôt.
- Les règles qui définissent le redevable, la matière imposable, le calcul et les taux applicables dépendent principalement du statut juridique de l'entreprise.
- Le résultat fiscal est déterminé selon les règles propres au droit fiscal et sert de base au calcul de l'impôt.

Le résultat fiscal peut être imposé de deux manières :

- soit au titre de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, dans ce cas ce sont les propriétaires de l'entreprise qui sont imposables et non l'entreprise elle-même ;
- soit au titre de l'impôt sur les sociétés au taux de 33,1/3 % majoré de diverses contributions additionnelles (il existe également des taux réduits) : c'est alors la société qui est redevable de cet impôt.

1 Le régime de l'impôt sur le revenu

Personnes imposables	• Exploitant individuel • Associés des sociétés non soumises à l'IS (voir fiche 14)
Territorialité	L'imposition des BIC dépend du domicile fiscal (voir fiche 19) de la personne concernée et de l'origine des revenus. Si le domicile fiscal est en France, les revenus de source française et de source étrangère sont imposables en France. Si le domicile fiscal est hors de France, seuls les revenus de source française sont imposables en France.
Détermination du résultat imposable	1. Calcul du résultat comptable. 2. Détermination du résultat fiscal : Résultat fiscal = Résultat comptable + Charges non déductibles – Produits non imposables.
Modalités d'imposition	Le revenu de l'exploitant est établi en deux temps : 1. Calcul du résultat fiscal (prélevé ou non) réalisé dans l'entreprise par application des règles des BIC. 2. Calcul du revenu imposable global du foyer fiscal de l'exploitant en prenant en compte ses autres revenus et les revenus des autres membres du foyer fiscal.

2 Le régime de l'impôt sur les sociétés

Principales entreprises imposables	De plein droit		Sur option
	• Société anonyme. • Société à responsabilité limitée. • Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (si l'associé unique est une personne morale)		• Société en nom collectif ; • Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (si l'associé unique est une personne physique).
Territorialité		Société ayant une activité en France	Société ayant une activité à l'étranger
	Société dont le siège social est en France	Soumise à l'IS ⁽¹⁾	Non soumise à l'IS pour les opérations réalisées à l'étranger ⁽²⁾
	Société installée à l'étranger	Soumise à l'IS pour les opérations réalisées en France ⁽²⁾	Non soumises à l'IS
	(1) Les PME peuvent, sous certaines conditions, déduire les déficits subis à l'étranger par leurs filiales ou succursales. (2) Dans le cadre d'établissements autonomes.		
Détermination du résultat imposable	La détermination obéit aux mêmes règles que les BIC. Il existe néanmoins des règles fiscales applicables uniquement pour le calcul de l'assiette de l'impôt sur les sociétés.		
Calcul de l'impôt sur les sociétés	Résultat imposable × Taux IS (majoré des contributions additionnelles à l'IS.)		
Détermination bénéfice net comptable (ou bénéfice après impôt)	Bénéfice net comptable = Bénéfice comptable avant IS – Impôt sur les sociétés L'impôt sur les sociétés est comptabilisé parmi les charges de la société. Le résultat comptable figurant comme solde du compte de résultat est donc un résultat net d'impôt.		
Affectation du bénéfice net comptable	Ce résultat peut être : – conservé totalement ou en partie en réserve (non imposable) ; – distribué pour la partie non mise en réserve, chaque associé est alors personnellement imposé sur la part de bénéfices reçue (voir fiche 21).		

Application

La SNC Burnin est une société constituée entre M. Burnin et ses deux fils Louis et Marc et 6 autres associés. Les parts sont réparties de la façon suivante :

- M. Burnin : 60 % des parts ;
- Louis Burnin : 20 % des parts ;
- Marc Burnin : 10 % des parts ;
- les 10 % restant sont répartis entre 6 autres associés.

Au cours de l'exercice qui vient de s'achever, la société a réalisé un bénéfice comptable de 96 000 €. La rémunération de M. Burnin a été enregistrée dans les comptes de charges, elle s'élève pour l'exercice à 34 800 €. Cette rémunération n'est pas déductible dans les sociétés et entreprises non soumises à l'IS.

Par ailleurs, les autres charges non déductibles du résultat fiscal s'élèvent à 9 000 €. 20 % du bénéfice est mis en réserve. *Remarque* : les sociétés en nom collectif ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés, elles ont néanmoins la possibilité d'opter pour cet impôt.

1. Calculer le résultat fiscal de la SNC Burnin.
2. Calculer le bénéfice fiscal, l'impôt sur les sociétés (aux taux de 33,1/3 %).
3. Déterminer la part du bénéfice imposable revenant à chaque associé :
 - dans l'hypothèse où la SNC n'a pas opté pour l'IS,
 - dans l'hypothèse où la SNC a opté pour l'IS.

Corrigé

1. Calcul du résultat fiscal, la SNC Burnin n'ayant pas opté pour l'IS

• Bénéfice comptable :	96 000 €
• Rémunération de M. Burnin :	34 800 €
• Autres charges non déductibles :	9 000 €
Bénéfice fiscal :	<u>139 800 €</u>

2. Calcul du bénéfice fiscal, de l'impôt sur les sociétés et du bénéfice net, si la SNC opte pour l'IS

• Bénéfice fiscal :	
– Bénéfice comptable avant IS :	96 000 €
– Autres charges non déductibles :	9 000 €
Bénéfice fiscal :	<u>105 000 €</u>
• Impôt sur les sociétés :	
$105\,000 \times 33,1/3\% = 35\,000\text{ €}$	
• Bénéfice net comptable :	
– Bénéfice comptable avant IS :	96 000 €
– Impôt sur les sociétés :	<u>- 35 000 €</u>
Bénéfice net comptable :	<u>61 000 €</u>

3. Part de bénéfice imposable revenant à chaque associé

La SNC n'a pas opté pour l'IS

Chaque associé est réputé avoir reçu les rémunérations (non déductibles) qui correspondent à son travail dans la société (la rémunération de M. Burnin est considérée comme une part de bénéfice perçu). Le solde du bénéfice fiscal est réputé attribué à chaque associé au prorata de ses parts, que ce bénéfice soit distribué ou porté en réserve.

• M. Burnin : $(139\,800 - 34\,800) 60\% + 34\,800 =$	97 800 €
• Louis Burnin : $(139\,800 - 34\,800) 20\% =$	21 000 €
• Marc Burnin : $(139\,800 - 34\,800) 10\% =$	10 500 €
Les 6 autres associés reçoivent globalement :	
$(139\,800 - 34\,800) 10\% =$	<u>10 500 €</u>
	<u>139 800 €</u>

La SNC a opté pour l'IS

Chaque associé reçoit la part du bénéfice effectivement distribué.

Bénéfice distribué : $61\,000 - (61\,000 \times 20\%) = 48\,800\text{ €}$.

• M. Burnin : $48\,800 \times 60\% =$	29 280 €
• Louis Burnin : $48\,800 \times 20\% =$	9 600 €
• Marc Burnin : $48\,800 \times 10\% =$	4 880 €
• Les 6 autres associés reçoivent globalement :	4 880 €

Les BIC : les produits imposables et les stocks

8

- | | |
|--|---|
| 1 Imposition des produits d'exploitation | 3 Imposition des produits exceptionnels |
| 2 Imposition des produits financiers | 4 Les stocks |

PRINCIPES CLÉS

- Les produits à prendre en compte pour la détermination du bénéfice imposable sont ceux qui sont réalisés au cours de l'exercice ou rattachés à l'exercice en cours :
 - ventes de biens : exercice au cours duquel la livraison est intervenue ;
 - production stockée (voir plus loin) ;
 - prestations de services continues : rattachement à l'exercice au fur et à mesure de l'exécution de la prestation ;
 - prestations de services ponctuelles : exercice de l'exécution de la prestation ;
 - production de biens ou prestations de services en cours à la clôture de l'exercice : comptabilisation à l'inventaire au coût de revient des travaux (on obtient un équilibre avec les charges engagées à cet effet et enregistrées au cours de l'exercice).
- En principe, seuls les produits tirés d'éléments inscrits à l'actif du bilan, directement liés à l'activité de l'entreprise, sont compris dans les revenus imposables dans la catégorie des BIC.
- Les produits accessoires par rapport à l'activité principale sont imposables au titre des BIC s'ils n'excèdent pas 5 % de l'ensemble des produits de l'entreprise.
- Les stocks constatés à la clôture de l'exercice influent sur les produits imposables par l'intermédiaire des comptes de variation de stocks et de produits stockés.

1 Imposition des produits d'exploitation

Tableau récapitulatif des principaux produits d'exploitation

Produits d'exploitation	Régime fiscal
Ventes de biens, de travaux ou de services	Imposables sous déduction des réductions accordées. Les rabais, remises et ristournes accordés hors facture sont déduits du chiffre d'affaires imposable.
Productions immobilisées	La comptabilisation à l'inventaire dans un compte de produit d'exploitation a pour effet de compenser les charges de production de l'immobilisation enregistrées dans les comptes de charges d'exploitation.
Subvention de fonctionnement	Ces subventions accordées par l'État, les collectivités locales ou des tiers pour compenser des recettes trop faibles sont imposables avec les résultats de l'exercice.
Redevances des brevets, licences	En principe, les produits correspondants sont imposables séparément selon le régime des plus-values à long terme (voir fiche 12). Ils doivent donc être déduits pour la détermination du bénéfice imposable.

2 Imposition des produits financiers

Tableau récapitulatif des principaux produits financiers

Produits financiers	Régime fiscal
Produits de placements à revenu fixe : obligations, bons du Trésor, etc.	Imposables dans la catégorie des revenus mobiliers (voir fiche 21). À déduire extracomptablement.
Revenus des titres de placement ou titres de participation	Ils bénéficient d'un abattement de 40 % (voir fiche 21). À déduire extracomptablement.
Gains latents de change	Ces gains latents n'influent pas sur le résultat comptable, mais sont pris en compte par le résultat fiscal. À réintégrer extracomptablement.
Gains de change	Ces gains sont comptabilisés au compte 766 et sont normalement imposables.
Cession des titres	Ces cessions bénéficient généralement du régime des plus ou moins-value ; ce point est traité fiche 12.

3 Imposition des produits exceptionnels

Tableau récapitulatif des principaux produits exceptionnels

Produits exceptionnels	Régime fiscal
Subventions d'équilibre	Imposables avec les résultats de l'exercice.
Subventions d'équipement	• Imposable au titre de l'exercice au cours duquel elle a été attribuée. • Sur option ces subventions peuvent être étalées sur plusieurs exercices : – si elles financent des immobilisations non amortissables : par fractions égales sur la durée d'inaliénabilité du bien ou sur les dix exercices suivant l'attribution ; – si elles financent des immobilisations amortissables : au même rythme que les amortissements suivant le rapport existant entre la dotation annuelle aux amortissements pratiqués et le prix de revient de l'immobilisation.
Indemnités perçues en cas de vol, d'expropriation ou de sinistre	• Produit imposable si l'indemnité est la contrepartie d'une charge d'exploitation (vol, sinistre). • Régime des plus ou moins-values (voir fiche 12) si l'indemnité compense la disparition d'une immobilisation.
Indemnités perçues à la suite d'un contrat d'assurance vie	Imposable avec le bénéfice de l'année, les indemnités versées sur certains contrats souscrit au profit d'organismes financiers pour garantir un emprunt peuvent être sous conditions être étalées sur 5 ans.
Dégrèvements d'impôt	• Produit imposable si l'impôt lié au dégrèvement était déductible. • Déduction extra-comptable si l'impôt lié au dégrèvement n'était pas déductible.

Remarque

Les reprises sur amortissements, dépréciations, provisions, constituent des profits imposables, sauf si les dotations correspondantes n'étaient pas elles-mêmes déductibles (voir fiche 11).

4 Les stocks

Principe	À la clôture de chaque exercice, les stocks doivent être évalués à leur coût de revient (coût réel) ou au cours du jour à la date de l'inventaire (prix de marché auquel les stocks pourraient être vendus), si ce dernier est inférieur au coût de revient. Si le cours du jour est inférieur au coût de revient, l'entreprise doit constater une dépréciation.
Composante du coût de revient	• Produits achetés : Prix d'achat (hors TVA récupérable) minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus, et majorés des frais de transport, de manutention et autres coûts engagés directement pour l'acquisition des biens. • Biens produits (produits finis, produits intermédiaires, etc.) : Coûts directs engagés dans la production (main-d'œuvre, matières premières etc) ainsi que les frais indirects de production variables ou fixes, ainsi que sur option les frais financiers. Les charges d'administration générale, les amortissements dérogatoires, les frais de commercialisation restant à supporter ne sont pas pris en compte.
Méthode d'évaluation	Lorsque les éléments qui ont été stockés, y compris le stock initial, au cours d'une période, n'ont pas été évalués au même coût, deux possibilités s'offrent à l'entreprise pour évaluer le stock : – la méthode du coût de revient moyen pondéré. Cette méthode consiste à évaluer le stock sur la base du coût moyen des éléments initialement en stock et de ceux entrés durant la période ; – la méthode du premier entré premier sorti (PEPS). Cette méthode conduit à considérer que les articles sortis du stock sont les plus anciens et donc que ceux qui restent en stock sont les plus récents.

Applications

- 1** Une entreprise acquiert une machine outil le 01/07/N pour un prix HT de 8 000 €. Cette machine est amortie suivant le mode linéaire sur 5 ans. L'entreprise a perçu une subvention de 6 000 € pour l'acquisition de ce bien.

Présenter les possibilités de reprise de la subvention d'équipement.

Corrigé

Deux solutions s'offrent à l'entreprise pour la reprise de cette subvention :

- reprise de la subvention à la fin de l'année N ;
- étalement de la subvention.

L'étalement de la subvention est présenté dans le tableau ci-après :

Années	Amortissements pratiqués	Étalement de la subvention
N	800	$6\,000 \times 800/8\,000 = 600$
N+1	1 600	$6\,000 \times 1\,600/8\,000 = 1\,200$
N+2	1 600	$6\,000 \times 1\,600/8\,000 = 1\,200$
N+3	1 600	$6\,000 \times 1\,600/8\,000 = 1\,200$
N+4	1 600	$6\,000 \times 1\,600/8\,000 = 1\,200$
N+5	800	$6\,000 \times 800/8\,000 = 600$
	<u>8 000</u>	<u>6 000</u>

2 L'entreprise individuelle Gémini est spécialisée dans la distribution de produits alimentaires italiens.

Au titre de l'exercice on relève les éléments suivants :

- 4 500 € de dividendes ;
- 6 300 € d'intérêts d'obligations.

Les titres figurent au bilan de l'entreprise et les produits financiers issus de ces divers placements ont été comptabilisés.

Cette entreprise a enregistré dans les produits financiers un gain de change de 890 € lors du règlement de la créance d'un client anglais. Cette créance avait généré un gain latent de change de 800 € à la clôture de l'exercice précédent.

Indiquer le régime d'imposition de ses différents produits financiers.

Corrigé

Les dividendes et les intérêts des obligations figurant au bilan de l'entreprise ne sont pas imposables dans la catégorie des BIC, mais ils seront imposés dans la catégorie des revenus mobiliers. Déduction extra comptable : $4\,500 + 6\,300 = 10\,800$ €

- Le gain de change de 890 €, comptabilisé dans le compte 766, « gains de change », est imposable.
- Le gain latent de change de 800 € a été comptabilisé à l'inventaire N-1 dans le compte 477 « Différences de conversion – Passif », cet enregistrement n'influe pas sur le résultat comptable. Le résultat fiscal N-1 doit prendre en compte cette plus-value latente, l'entreprise a donc procédé à une réintégration extra comptable de 800 € au titre de l'exercice N-1.

Ce gain latent doit être déduit extracomptablement du résultat imposable de l'exercice N, le gain définitif apparu au cours de l'exercice étant imposé avec les autres produits.

Les BIC : charges déductibles

9

- 1 Charges somptuaires
- 2 Traitement fiscal des principales charges d'exploitation
- 3 Traitement fiscal des principales charges financières
- 4 Traitement fiscal des principales charges exceptionnelles

PRINCIPES CLÉS

- Les charges dont la déduction n'est pas admise sont réintégrées au résultat comptable pour la détermination du résultat imposable.
- Les charges sont déductibles si :
 - elles se rattachent à la gestion normale de l'exploitation ;
 - elles sont exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation ;
 - elles se traduisent par une diminution de l'actif net de l'entreprise ;
 - elles ne sont pas exclues du résultat fiscal par une disposition expresse de la loi (voir point suivant).
- Les charges doivent être comptabilisées au cours de l'exercice auquel elles se rapportent ; cette comptabilisation doit s'appuyer sur des justificatifs.
- Les entreprises individuelles doivent déclarer certains frais généraux dans un cadre spécial de la déclaration des résultats.

1 Charges somptuaires

Ces charges « somptuaires » ne sont pas déductibles du résultat fiscal par une disposition expresse de la loi.

Charges	Observations
Dépenses liées à la chasse et à la pêche non professionnelles	Ces charges sont déductibles si elles sont liées directement à l'activité de l'entreprise
Dépenses de toute nature concernant les yachts et les bateaux de plaisance à voile et à moteur	Même remarque que pour les dépenses précédentes
Dépenses liées à l'acquisition, à l'entretien ou à la location de résidences de plaisance	Sauf si ces dépenses sont effectuées dans le cadre des services sociaux en faveur de l'ensemble du personnel ou si ces dépenses servent d'adresse ou de siège à l'entreprise, ou font partie intégrante d'un établissement de production et servent d'accueil à la clientèle
Amortissements des voitures particulières	Non déductibles pour la fraction de leur prix d'acquisition (TTC) qui dépasse : – 18 300 € (depuis le 01/11/1996) ; – 9 900 € pour les véhicules émettant plus de 200 g de CO₂ par km, acquis à compter du 01/01/2006 et dont la date de première mise en circulation est intervenue après le 01/06/2004

2 Traitement fiscal des principales charges d'exploitation

Charges comptabilisées	Déductible du résultat fiscal	Observations
Achats	Oui	Prix d'achat (hors TVA déductible) + Frais accessoires – Réductions commerciales. Les dépenses d'acquisition de petits matériels et outillages, de matériels et mobiliers de bureau et de logiciels dont la valeur unitaire hors taxe n'excède pas 500 € peuvent être déduites immédiatement en charges.
Loyers et charges locatives	Oui	Les loyers échus ou courus à la charge de l'entreprise sont déductibles.
– droit d'entrée ou pas de porte	Oui/Non	Le droit d'entrée a généralement le caractère d'une immobilisation incorporelle, il est donc exclu des charges déductibles. Il peut également constituer un supplément de loyer à répartir sur la durée du bail, cette déduction est admise si le loyer est inférieur au prix du marché.
– opérations de crédit-bail ou de location de voitures de tourisme	Oui/Non	Les entreprises locataires de leurs voitures sont soumises, du point de vue fiscal, aux mêmes limites de déduction que si elles étaient propriétaires. La part du loyer non déductible correspond au montant des amortissements qui ne seraient pas déductibles si l'entreprise était propriétaire.
– dépôt de garantie	Non	Ce dépôt constitue un élément de l'actif immobilisé et ne peut être considéré comme une charge tant qu'il n'est pas définitivement acquis par le bailleur.
Dépenses d'entretien courant et de réparation	Oui	Ces dépenses sont déductibles si elles : – n'entraînent pas le remplacement d'un composant ; – n'ont pas d'autre objet que de permettre le fonctionnement du bien ou du composant ; – n'augmentent pas la valeur ou la durée d'utilisation du bien ou du composant.
Études et recherches – phase de recherche – phase de développement	Oui Oui/Non	Les coûts sont obligatoirement comptabilisés en charges Ces coûts peuvent être : soit comptabilisés à l'actif à la condition qu'ils se rapportent à des projets nettement individualisés ayant de sérieuses chances de réussite commerciale, soit comptabilisés en charges. NB : Les dépenses de conception de logiciels suivent le régime fiscal des dépenses de recherche.
Acquisition de logiciels	Non	Les logiciels acquis sont immobilisés (sauf si leur valeur est inférieure à 500 €). Il existe une possibilité d'amortissement exceptionnel sur 12 mois.
Primes d'assurances	Oui	Garanties de risques liés à l'exploitation et sur des éléments d'actif de l'entreprise

• • •

Charges comptabilisées	Déductible du résultat fiscal	Observations	
Contrats d'assurances-vie : • au profit de l'entreprise • au profit d'un organisme financier • au profit du personnel de l'entreprise	Oui Non Oui Non Oui	Si le contrat est souscrit sur la tête d'un homme clé. Si le contrat est souscrit sur la tête de toute autre personne (à l'échéance du contrat ou au décès de l'assuré, les primes versées sont déductibles globalement car l'indemnité perçue est imposable). Si le contrat est imposé par l'organisme financier. Si le contrat est souscrit librement, les primes sont déductibles globalement en cas de décès de l'assuré avec un échelonnement de l'indemnité sur 5 ans. La prime est déductible et a le caractère d'un complément de salaire.	
Impôts et taxes	Oui/Non	Impôts déductibles	Impôts non déductibles
		On trouve notamment : – taxe sur les salaires ; – taxe d'apprentissage ; – contribution économique territoriale ; – CSG à hauteur de 5,1 % ; – taxes foncières	On trouve notamment : – impôt sur le revenu ; – CSG à hauteur de 2,4 % des bénéfices d'exploitation au titre desquels elle a été acquittée ; – CSG sur les plus-values à long terme ; – CRDS ;
Rémunérations d'intermédiaires et d'honoraires	Oui	Doivent être portées sur la déclaration annuelle des salaires, le défaut de déclaration ne remet pas en cause la déductibilité mais expose l'entreprise à une amende, non déductible.	
Publicités et relations publiques	Oui	Sauf publicité prohibée.	
Cadeaux	Oui/Non	Les cadeaux sont déductibles s'ils sont faits « dans l'intérêt de la bonne marche ou du développement de l'affaire » et que leur valeur n'est pas excessible. Les éléments retenus par l'administration fiscale pour accepter les cadeaux en charges déductibles sont : – la qualité du bénéficiaire (clients, fournisseurs) ; – la valeur du cadeau en comparaison avec le chiffre d'affaires traité avec le bénéficiaire.	
Dépenses de parrainage	Oui	L'identité de l'entreprise doit apparaître et les dépenses doivent être en rapport avec le chiffre d'affaires de l'entreprise.	
Frais de déplacement, mission et réception	Oui	S'ils sont engagés pour des motifs réellement professionnels et si leur montant n'est pas exagéré par rapport à l'activité de l'entreprise. Les frais de transport engagés par les exploitants individuels pour se rendre à leur travail et en revenir sont déductibles si la distance parcourue n'excède pas 40 km.	

Charges comptabilisées	Déductible du résultat fiscal	Observations
Pénalités	Non	Les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature ne sont pas déductibles.
Charges de personnel :		
– rémunérations versées au personnel et charges sociales correspondantes	Oui	Sous réserve qu'elles correspondent à un travail effectif et que leur montant ne soit pas excessif eu égard au service rendu.
– rémunération de l'exploitant individuel	Non	Considérée comme une part du bénéfice
– charges sociales personnelles de l'exploitant	Oui	Certaines déductions sont plafonnées.
– rémunération du conjoint de l'exploitant	Oui/Non	La déductibilité du salaire du conjoint salarié marié sous un régime de communauté et dont l'entreprise n'est pas adhérente à un centre de gestion agréé est plafonnée à 13 800 € par an. Les charges sociales sont intégralement déductibles ⁽¹⁾ .

(1) À compter du 01/01/2015, la déduction du salaire du conjoint salarié est limitée à 17 500 €, sauf pour les époux mariés sous un régime de séparation de biens pour lesquels le conjoint bénéficie toujours d'un salaire totalement déductible.

3 Traitement fiscal des principales charges financières

Charges comptabilisées	Déductible du résultat fiscal	Observations
Intérêts des emprunts	Oui	Si les emprunts ont été souscrits pour les besoins de l'entreprise et sont inscrits au bilan, les intérêts courus sont déductibles.
Intérêts liés à la remise à l'escompte des effets de commerce	Oui	Les intérêts courus au titre de l'exercice clos sont déductibles
Frais d'émission des emprunts	Oui	Ces frais peuvent être déduits selon trois modalités : – soit une déduction immédiate des frais engagés ; – soit sur option, une déduction étalée de manière linéaire sur la durée de l'emprunt ; – soit sur option, une déduction répartie sur la durée de l'emprunt, au prorata de la rémunération courue.
Pertes latentes de change	Oui	À déduire extra-comptablement. Elles n'influent pas sur le résultat comptable, mais elles doivent être prises en compte pour la détermination du résultat imposable
Pertes de change	Oui	Ces pertes sont comptabilisées et déductibles fiscalement.

4 Traitement fiscal des principales charges exceptionnelles

Charges comptabilisées	Déductible du résultat fiscal	Observations
Dons	Non	Ils ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu du foyer fiscal de l'exploitant égale à 60 % du montant des versements pris dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires hors TVA.
Abandons de créances à caractère commercial	Oui	Les relations d'affaires doivent pouvoir justifier cet abandon. C'est un profit pour l'entreprise qui en bénéficie. Une charge pour l'entreprise qui y consent. Les abandons de créances à caractère financier, sauf situations particulières, ne sont pas déductibles. Ce point est traité fiche 16.

Application

L'entreprise individuelle Humet restaure et encadre des tableaux. Elle a comptabilisé les charges suivantes au titre du dernier exercice.

1. Acquisition d'une machine à calculer de bureau pour un montant de 390 € HT.
2. Prélèvement sur le stock d'une lithographie afin de l'offrir à un des enfants de M. Humet pour son anniversaire.
3. Location pendant 6 mois d'une voiture de type « Espace Renault ». Cette voiture a été acquise neuve par l'entreprise de location l'année précédente pour un montant de 32 600 €. Les mensualités de location d'un montant de 650 € TTC ont été intégralement comptabilisées. Ce véhicule n'est pas considéré comme « polluant ».
4. Réparation des freins de la camionnette de livraison. Montant de la réparation : 900 € HT.
5. Souscription de quatre contrats d'assurance-vie :
 - un contrat souscrit sur la tête de M. Humet au profit de l'entreprise, prime annuelle : 850 € ;
 - un contrat souscrit au profit d'un organisme financier ; ce contrat a été imposé par la banque pour l'obtention d'un prêt. Prime annuelle : 980 € ;
 - deux contrats d'assurance-vie sur la tête de son chef d'atelier restauration qui est considéré comme un « homme clé » pour l'entreprise : le premier contrat est souscrit au bénéfice de l'entreprise, montant de la prime annuelle : 2 200 € ; le second au bénéfice de la famille du chef d'atelier, montant de la prime annuelle : 1 300 €.
6. Enregistrement dans le compte impôts et taxes :
 - 236 € de pénalités, pour un retard de paiement de TVA ;
 - 450 € de rappel d'impôt concernant la taxe d'apprentissage.
7. Charges de personnel comptabilisées :
 - rémunération annuelle de M. Humet : 45 600 € ;
 - salaire annuel de Mme Humet : 29 600 € ;
 - salaire annuel du fils Humet : 22 000 €.

Les rémunérations versées correspondent à la rémunération d'un travail effectif.

M. et Mme Humet sont mariés sous un régime de communauté réduite aux acquêts, l'entreprise n'est pas adhérente à un centre de gestion agréé.

8. Dons à la fondation de France : 4 200 €.
 9. 18 000 € représentant la location annuelle d'une résidence secondaire où M. et Mme Humet se rendent plusieurs fois dans l'année, ils y reçoivent également des clients.
 10. 8 500 € correspondant aux frais d'une chasse en Sologne où M. Humet avait convié deux clients importants.
 11. 2 500 € ont été versés à l'avocat de l'entreprise pour le traitement d'un dossier portant sur un litige entre M. Humet, dans le cadre de son domicile privé, et son voisin suite à des nuisances sonores.
 12. Un contrat d'assurance homme-clé a été souscrit par l'entreprise Humet sur la tête de son directeur technique qui joue un rôle essentiel dans l'entreprise. Primes annuelles versées et comptabilisées : 6 000 €.
 13. Écart de conversion actif sur un fournisseur : 682 €.
 14. Rappel d'impôt sur la contribution économique territoriale : 360 €.
 15. Taxes foncières d'un montant de 2 800 € relatif à un immeuble figurant à l'actif de l'entreprise et nécessaire à l'exploitation.
 16. L'entreprise Humet engage une grande compagnie de publicité afin de faire connaître rapidement un nouveau type d'encadrement. Coût de la campagne : 60 000 €. M. Humet décide d'étaler le coût de cette campagne sur trois années.
- Indiquer le traitement fiscal des charges comptabilisées par l'entreprise Humet.**

Corrigé

1. Le prix de la machine à calculer étant inférieur à 500 € HT, ce matériel de bureau peut être comptabilisé en charges.
2. Ce prélèvement diminue les achats déductibles de l'entreprise. Une écriture comptable devrait constater cette opération, dans le cas contraire, le montant du prélèvement devra être réintégré extracomptablement pour la détermination du résultat imposable.
NB : la TVA déduite lors de cet achat doit être reversée.
3. Montant comptabilisé en charge par l'entreprise : $650 \times 6 = 3\,900$ €.
Amortissement non déductible si l'entreprise était propriétaire :
 $(32\,600 - 18\,300) \times 20\% \times 6/12 = 1\,430$ €.
Les 1 430 € correspondent au montant du loyer non déductible, ils doivent être réintégrés.
Loyer déductible : $3\,900 - 1\,430 = 2\,470$ €.
4. Cette réparation permet une utilisation normale du bien sans en augmenter la valeur, ni de prolonger de manière significative la durée de vie. La charge correspondante est déductible.
5. La prime versée pour le contrat souscrit au profit de l'entreprise n'est pas déductible à la date du versement. Les primes seront déductibles globalement à la fin du contrat.
La prime de 980 € est déductible immédiatement car la souscription à un contrat d'assurance-vie a été imposée par l'organisme financier.
La prime relative au chef d'atelier au bénéfice de l'entreprise est déductible immédiatement car cette personne est considérée comme un « homme clé ».
En ce qui concerne le second contrat, la prime est assimilée à un avantage en nature (imposable au titre de l'impôt sur le revenu du chef d'atelier) ; elle est également déductible.

6. Les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature ne sont pas déductibles.

7. La rémunération de M. Humet n'est pas déductible, sa rémunération est considérée comme un prélèvement sur le bénéfice.

La déduction du salaire de Mme Humet, au regard de sa situation matrimoniale et du fait que l'entreprise n'est pas adhérente à un centre de gestion agréé, est limitée à 13 800 €.

À réintégrer : $29\,600 - 13\,800 = 15\,800$ €.

Le salaire du fils est intégralement déductible.

8. Les dons ne sont pas déductibles, ils ouvrent droit à une réduction d'impôt.

9. Les dépenses liées à la location de résidences de plaisance sont considérées comme des « charges somptuaires » et ne sont pas déductibles. La présence de quelques clients ne remet pas en cause la réintégration de cette dépense.

10. Les dépenses liées à la chasse sont considérées comme des « charges somptuaires » ; elles ne sont pas déductibles du bénéfice imposable.

11. Bien que ce dossier ait été confié à l'avocat de l'entreprise, le litige est de caractère privé ; la dépense engagée n'est pas déductible du bénéfice imposable.

12. Les primes liées à un contrat d'assurance homme-clé sont déductibles, aucun retraitement extra-comptable.

13. Il s'agit d'une perte latente de change ; cette charge n'est pas déduite en comptabilité mais est déductible fiscalement.

14. La contribution économique territoriale étant un impôt déductible, le rappel l'est également.

15. La charge est déductible car l'immeuble est inscrit au bilan de l'entreprise et est lié à l'activité de cette dernière.

16. L'enregistrement de cette charge n'est pas conforme aux règles comptables. En effet, ces charges doivent être comptabilisées l'année de leur engagement (ou, dans certains cas, immobilisées si elles correspondent aux conditions de définition d'un actif).

- | | |
|--|------------------------------------|
| 1 Définition et caractéristiques des immobilisations | 3 Principaux modes d'amortissement |
| 2 Durée d'amortissement | 4 Les amortissements exceptionnels |
| | 5 Les amortissements différés |

PRINCIPES CLÉS

- Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entreprise est déterminable. L'utilisation est définie comme la consommation des avantages économiques attendus par l'entreprise.
- Les amortissements sont pratiqués sur des éléments de l'actif soumis à dépréciation.
- Les normes comptables peuvent faire apparaître des différences avec le droit fiscal.
- Les amortissements des biens dits « somptuaires » (voir fiche 9) sont exclus des charges déductibles.
- Les amortissements doivent être comptabilisés.
- Les éléments constitutifs d'une immobilisation qui ont des durées d'utilisation différentes sont comptabilisés séparément dès l'acquisition. Un plan d'amortissement propre à chacun des éléments (structure et composants) est établi.
- À la clôture de chaque exercice, l'amortissement pratiqué sur chaque immobilisation doit être au moins égal au montant cumulé des amortissements calculés selon le mode linéaire (art. 39 B du CGI).

1 Définition et caractéristiques des immobilisations

■ Qu'est-ce qu'une immobilisation ?

Sont considérés comme des immobilisations les actifs qui réunissent simultanément les quatre conditions suivantes :

- l'actif doit être identifiable ;
- il doit avoir une valeur économique positive, traduite par les avantages économiques futurs attendus par l'entreprise ;
- il doit être contrôlé par l'entreprise ;
- il peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Les dépenses d'acquisition de petits matériels et outillages, de matériels et mobiliers de bureau et de logiciels dont la valeur unitaire hors taxes n'excède pas 500 € peuvent être déduites immédiatement en charges.

■ Éléments entrant dans la composition du prix de revient des immobilisations acquises à titre onéreux

Éléments	Observations
Prix d'achat	Prix d'achat net de taxes déductibles.
Réductions sur le prix d'achat	Le coût d'acquisition doit être minoré des remises, ristournes, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus.
Frais accessoires	Les coûts directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien sont pris en compte au niveau comptable et fiscal. Il s'agit notamment : – des rémunérations et autres avantages au personnel résultant directement de l'acquisition de l'immobilisation ; – des coûts de préparation du site et frais de démolition nécessaires à la mise en place de l'immobilisation ; – des frais de livraison et de manutention initiaux ; – des frais de transport, d'installation ou de montage, nécessaires à la mise en état d'utilisation des biens ; – des coûts liés aux essais de bon fonctionnement ; – des honoraires des professionnels tels que les architectes, géomètres, experts, évaluateurs, conseils.
Frais d'emprunt	En comptabilité, le coût d'acquisition peut inclure les frais d'emprunt courus jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive de l'actif. Le régime fiscal de ces charges est fonction de l'enregistrement comptable.
Frais d'acquisition d'immobilisation	Ces frais sont en principe inclus dans le coût de revient de l'immobilisation. Les droits de mutation, honoraires, frais d'actes et d'adjudication peuvent être, au choix de l'entreprise : – soit rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ; – soit comptabilisés en charges.

■ Définition des composants

Sont considérés comme composants de première catégorie, les éléments principaux d'une immobilisation corporelle qui ont une durée réelle d'utilisation différente de celle de l'immobilisation à laquelle ils se rattachent et entraînent donc des dépenses de remplacement.

La partie non décomposée de l'immobilisation est appelée « structure ».

Les composants identifiés du point de vue comptable sont admis du point de vue fiscal.

Seuls les composants qui ont un caractère significatif doivent être identifiés.

Les seuils suivants sont fournis par l'administration fiscale :

- composant d'une valeur de 500 € au moins ;
- valeur au moins égale à 15 % (pour les biens meubles) et 1 % (pour les immeubles) du prix de revient de l'immobilisation.

Néanmoins, si l'entreprise n'atteint pas ces seuils et dispose d'un grand nombre de ces éléments, elle peut considérer comme nécessaire d'identifier un composant à raison de l'élément concerné.

Les composants de deuxième catégorie concernent les composants faisant l'objet de programmes pluriannuels de dépenses de gros entretien ou de grandes visites.

2 Durée d'amortissement

Immobilisations	Comptable	Fiscal	Observations
Immobilisations non décomposées	Durée réelle d'utilisation ⁽¹⁾	Durée d'usage dans la profession	Si Durée d'utilisation > Durée d'usage → amortissement dérogatoire (article 39 du CGI) Si Durée d'usage > Durée d'utilisation → Réintégration extracomptable de la fraction de l'amortissement comptable qui excède le montant de l'amortissement fiscal.
Immobilisations décomposées – structure	Durée réelle d'utilisation	Durée d'usage	S'il n'existe pas de durée d'usage de référence, la structure peut être amortie sur la durée d'usage de l'immobilisation prise dans son ensemble.
– composants	Durée réelle d'utilisation	Durée réelle d'utilisation	Si la durée réelle d'utilisation du composant d'origine est supérieure à la durée d'usage retenue pour la structure, il est admis que ce composant soit amorti sur la durée de la structure.

(1) Les PME peuvent comptabiliser l'amortissement de leurs immobilisations non décomposables par rapport à leurs durées d'usage si elles répondent aux trois critères suivants : total du bilan inférieur ou égal à 3 650 000 €, chiffre d'affaires inférieur ou égal à 7 300 000 €, nombre de salariés inférieur ou égal à 50.

3 Principaux modes d'amortissements

	Linéaire	Variable	Dégressif
Caractère	Minimum obligatoire	Amortissement non linéaire correspondant à la dépréciation effective de l'actif	Facultatif Réserve à certaines immobilisations neuves de moins de 3 ans énumérées par la loi ⁽¹⁾
Annuité	Constante	Variable : voir modalités de calcul	Dégressive
Taux utilisés	100/ Durée d'utilisation ⁽²⁾	Voir modalités de calcul	Taux linéaire × Coefficient
			Durée
			Coefficient ⁽³⁾
			3 ou 4 ans 1,25 5 ou 6 ans 1,75 + 6 ans 2,25
Base amortissable	Valeur brute hors TVA déductible ⁽⁴⁾	Valeur brute hors TVA déductible ⁽⁴⁾	Valeur brute hors TVA déductible ⁽⁴⁾
Modalités de calcul	Annuité = Valeur brute × Taux	En fonction d'unités d'œuvre propres aux caractéristiques économiques de l'entreprise	Le taux s'applique : – à la valeur d'origine de la première année – à la valeur résiduelle comptable les années suivantes ⁽⁵⁾



	Linéaire	Variable	Dégressif
Début de l'amortissement	Date de mise en service de l'actif	Date de mise en service de l'actif	Premier jour du mois d'acquisition
Dernière annuité en cas de cession	Prorata temporis calculé jusqu'au jour de la cession	Au prorata des unités choisies du début de l'année à la date de la cession	On ne tient pas compte du mois de cession

(1) En ce qui concerne les biens décomposés, si l'immobilisation bénéficie de l'amortissement dégressif, la structure en bénéficie également ; en ce qui concerne les composants, ils peuvent en bénéficier également s'ils sont éligibles à ce type d'amortissement, ou si l'immobilisation à laquelle ils sont rattachés bénéficie de l'amortissement dégressif.

(2) Fiscalement, la durée d'usage est prise en compte ; voir paragraphe 1.

(3) Les biens acquis ou fabriqués entre le 04/12/2008 et le 31/12/2009 bénéficient d'un coefficient d'amortissement dégressif majoré d'un demi-point.

(4) En comptabilité, le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute diminuée éventuellement de sa valeur résiduelle. La valeur résiduelle n'est pas prise en compte en fiscalité. L'écart est traité par un amortissement dérogatoire.

(5) Afin d'obtenir une VCN nulle, on comptabilise un amortissement linéaire à la place d'un dégressif, quand le taux linéaire, calculé sur le nombre d'années restant à courir, devient supérieur au taux dégressif.

4 Les amortissements exceptionnels

■ Modalités

La possibilité pour les entreprises de pratiquer un amortissement exceptionnel est une mesure incitative pour orienter certains investissements.

Les immobilisations concernées sont normalement comptabilisées et amorties selon un plan conforme à leur utilisation.

Les composants et la structure d'une immobilisation décomposée bénéficient de l'amortissement exceptionnel si l'immobilisation prise dans son ensemble entre dans le champ d'application de cet amortissement. *A contrario*, si un composant bénéficie d'un amortissement exceptionnel, cet avantage ne s'étend pas à l'ensemble de la structure et des autres composants.

La différence entre l'amortissement comptable et fiscal est comptabilisée en amortissements dérogatoires. Sauf cas particuliers, l'amortissement exceptionnel est étalé sur 12 mois.

■ Immobilisations bénéficiant d'un amortissement exceptionnel sur 12 mois

Immobilisations	Observations
Logiciels acquis	Pour les logiciels, pour la détermination du prorata temporis, le mois d'acquisition ou de fabrication est compté pour un mois entier.
Matériels destinés à économiser l'énergie	Il s'agit de matériel acquis ou fabriqué avant le 01/01/2011.

Immobilisations	Observations
Immeubles anti-pollution	Ces constructions doivent s'incorporer à des installations de production existantes ou nouvelles. S'applique aux constructions achevées avant le 01/01/2011.
Véhicules non polluants	Véhicules propulsés par des énergies propres acquis neufs avant le 01/01/2010. Le plafond de 9 900 € ou 18 300 € leur est applicable.
Accessoires aux véhicules non polluants	Certains équipements acquis ou fabriqués avant le 01/01/2010 peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel, on trouve notamment : – les accumulateurs pour les véhicules électriques ; – les équipements spécifiques qui permettent l'utilisation du GPL, superéthanol E85 ; – les installations de charges de véhicules électriques.
Matériels destinés à lutter contre le bruit	Matériels acquis ou fabriqués avant le 01/01/2011 et destinés à réduire le niveau acoustique d'installations existantes au 31/12/1990.

5 Les amortissements différés

Les amortissements différés sont des amortissements non comptabilisés.

Si l'entreprise n'a pas respecté l'article 39 B du CGI (voir principes clés), les amortissements sont irrégulièrement différés et perdus pour l'entreprise, dans le cas contraire, les amortissements sont régulièrement différés et pourront être déduits ultérieurement suivant les modalités définies ci-dessous :

	Amortissements linéaires	Amortissements dégressifs
Amortissements différés en période bénéficiaire	Déductibles après la période normale d'amortissement ou en totalité en cas de cession ou de mise hors service	Amortissements répartis sur la période restant à courir (système avec étalement)
Amortissements différés en période déficitaire ⁽¹⁾	Déductibles sur le premier exercice permettant d'y faire face ⁽²⁾	Soit annuité différée ajoutée à l'annuité normale de l'exercice suivant : système sans étalement ⁽²⁾ ; soit système avec étalement.

(1) Le caractère déficitaire s'apprécie par rapport au résultat comptable.

(2) L'imputation sur les premiers exercices bénéficiaires suivants se fait après imputation de l'annuité normale d'amortissement ainsi que des reports déficitaires pour les entreprises soumises à l'IS.

Applications

1 L'entreprise Birelli a acquis au cours de l'exercice 2014 les immobilisations suivantes

Immobilisations	Date d'acquisition	Montant HT	Observations
Logiciel	16/04/2014	6 000 €	Ce logiciel bénéficie d'un amortissement exceptionnel sur 12 mois ; la durée d'utilisation prévue par l'entreprise est de 5 ans ce qui correspond aux usages.
Machine-outil.	01/07/2014	24 000 €	Cette immobilisation bénéficie d'un amortissement dégressif. La durée d'utilisation prévue par l'entreprise est de 8 ans ; la durée d'usage est de 5 ans.
Matériel industriel	01/09/2014	40 000 €	Un composant d'une valeur de 10 000 € est identifié. La durée d'utilisation de la structure est de 8 ans, celle du composant de 5 ans ; la référence aux usages pour ce type de bien est de 5 ans. Ce bien bénéficie de l'amortissement dégressif.
Matériel de bureau	01/01/2014	12 000 €	La durée d'amortissement au plan comptable et fiscal est de 8 ans ; le bien sera repris par le vendeur au terme d'une durée de 4 années pour un montant de 3 000 €. Ce matériel ne bénéficie pas de l'amortissement dégressif.

Sachant que l'entreprise applique au plan comptable l'amortissement linéaire, présenter les différents tableaux d'amortissements correspondants aux acquisitions de l'année.

Corrigé

Logiciel

Années	Annuité comptable	Annuité fiscale	Amortissements dérogatoires	
			Dotations	Reprises
2014	850 ⁽¹⁾	4 500 ⁽³⁾	3 650	
2015	1 200	1 500 ⁽⁴⁾	300	
2016	1 200			1 200
2017	1 200			1 200
2018	1 200			1 200
2019	350 ⁽²⁾			350
	6 000	6 000	3 950	3 950

(1) $6\,000 \times 20\% \times 8,5/12$

(2) $6\,000 \times 20\% \times 3,5/12$

(3) $6\,000 \times 9/12$

(4) $6\,000 \times 3/12$

Machine-outil

Années	Annuité comptable	Annuité fiscale	Amortissements dérogatoires	
			Dotations	Reprises
2014	1 500 ⁽¹⁾	4 200 ⁽³⁾	2 700	
2015	3 000	6 930	3 930	
2016	3 000	4 505	1 505	
2017	3 000	4 183	1 183	
2018	3 000	4 182	1 182	
2019	3 000			3 000
2020	3 000			3 000
2021	3 000			3 000
2022	1 500 ⁽²⁾			1 500
	24 000	24 000	10 500	10 500

(1) $24\,000 \times 12,5\% \times 6/12$ (2) $24\,000 \times 12,5\% \times 6/12$ (3) $24\,000 \times 20\% \times 1,75 \times 6/12$ **Matériel industriel***Structure*

Années	Annuité comptable	Annuité fiscale	Amortissements dérogatoires	
			Dotations	Reprises
2014	1 250 ⁽¹⁾	3 500 ⁽³⁾	2 250	
2015	3 750	9 275	5 525	
2016	3 750	6 029	2 279	
2017	3 750	5 598	1 848	
2018	3 750	5 598	1 848	
2019	3 750			3 750
2020	3 750			3 750
2021	3 750			3 750
2022	2 500 ⁽²⁾			2 500
	30 000	30 000	13 750	13 750

(1) $30\,000 \times 12,5\% \times 4/12$ (2) $30\,000 \times 12,5\% \times 8/12$ (3) $30\,000 \times 20\% \times 1,75 \times 4/12$ *Composant*

Années	Annuité comptable	Annuité fiscale	Amortissements dérogatoires	
			Dotations	Reprises
2014	667 ⁽¹⁾	1 667 ⁽³⁾	1 000	
2015	2 000	2 917 ⁽⁴⁾	917	
2016	2 000	1 896		104
2017	2 000	1 760		240
2018	2 000	1 760		240
2019	1 333 ⁽²⁾			1 333
	10 000	10 000	1 917	1 917

(1) $10\,000 \times 20\% \times 4/12$ (2) $10\,000 \times 20\% \times 8/12$ (3) $10\,000 \times 20\% \times 1,75 \times 4/12$ (4) $(10\,000 - 1\,667) \times 20\% \times 1,75$

Matériel de bureau

Années	Annuité comptable	Annuité fiscale	Dotations aux amortissements dérogatoires
2014	1 125 ⁽¹⁾	1 500 ⁽²⁾	375
2015	1 125	1 500	375
2016	1 125	1 500	375
2017	1 125	1 500	375
2018	1 125	1 500	375
2019	1 125	1 500	375
2020	1 125	1 500	375
2021	1 125	1 500	375
	9 000	12 000	3 000

(1) $(12\,000 - 3\,000) \times 12,5\%$ (2) $12\,000 \times 12,5\%$

2 Une société avait acquis le 01/02/2012 du mobilier de bureau pour 12 000 € HT (durée d'utilisation prévue 10 ans, identique à la durée d'usage fiscale).

En 2013 (exercice déficitaire), la société n'avait pratiqué aucun amortissement sur cette immobilisation.

En 2015, cette société entend pratiquer deux annuités d'amortissements :

- l'annuité 2014, à titre de rattrapage ;
- l'annuité normale 2015.

Indiquer et chiffrer les conséquences fiscales éventuelles de cette pratique.

Corrigé

Le mobilier de bureau ne bénéficie pas de l'amortissement dégressif.

Années	Amortissements comptabilisés			Amortissement minimal	
	Base d'amortissement	Dotations	Cumul des amortissements	Dotations	Cumul des amortissements
2012	12 000	1 100	1 100	1 100	1 100
2013	12 000	1 200	2 300	1 200	2 300
2014	12 000		2 300	1 200	3 500

Amortissements irrégulièrement différés : $3\,500 - 2\,300 = 1\,200$ €.

Fin 2014, l'amortissement a été irrégulièrement différé ; il est définitivement perdu et ne peut plus être déduit.

Amortissements pratiqués en 2015 : $1\,200 + 1\,200$.

En 2015, l'entreprise devra réintégrer aux bénéfices l'annuité irrégulièrement différée pour un montant de 1 200 €.

Les BIC : dépréciations et provisions

- 1 Les dépréciations
- 2 Les provisions
- 3 Les principales provisions réglementées

PRINCIPES CLÉS

- La dépréciation est la constatation de la perte de valeur d'un actif.
- La provision est un passif dont le montant ou l'échéance ne sont pas fixés de façon précise. Le passif représente une obligation de l'entreprise à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie attendue de celui-ci au moins équivalente.
- Les provisions et les dépréciations doivent être comptabilisées.
- Les provisions et les dépréciations doivent être portées sur un relevé spécial.
- Les pertes, charges ou dépréciations qui font l'objet de provision ou dépréciation doivent être :
 - déductibles par nature ;
 - être nettement précisés ;
 - être probables et pas seulement éventuelles ;
 - résulter d'événements en cours à la clôture de l'exercice.
- Les reprises correspondant à des dépréciations ou provisions non déductibles du bénéfice imposable ne sont imposables.

1 Les dépréciations

a. Les dépréciations des immobilisations

■ *Montant de la dépréciation*

La dépréciation est égale à la différence entre la valeur nette comptable et la valeur actuelle.

■ *Traitement de la dépréciation des immobilisations amortissables*

La dépréciation doit être normalement constatée par le biais des amortissements. Une perte de valeur non définitive peut justifier une dépréciation, ce qui modifie de manière prospective la base amortissable. Fiscalement, la dépréciation doit être déterminée à partir de la valeur vénale, seule référence admise par l'administration fiscale.

■ Traitement de la dépréciation des immobilisations non amortissables

Dépréciations	Déductibles	Observations
Immobilisations non financières (terrains, fonds de commerce etc.)	Oui	Si respect des conditions de déductibilité (voir principes clés).
Titres de participations ⁽¹⁾	Non	Régime des moins-values à long terme (voir fiche 12). Dans le cadre des sociétés soumises à l'IS, ces dépréciations ne sont pas déductibles (voir fiche 16).

(1) L'évaluation des titres de participation se fait à la valeur économique c'est-à-dire à la valeur d'usage laquelle est fonction de l'utilité que la participation présente pour l'entreprise.

b. Dépréciations des autres éléments d'actif

Dépréciations	Déductibles	Observations
Obligations, valeurs mobilières de placement ⁽¹⁾	Oui/Non	Régime des moins-values à long terme dans le cadre des sociétés non soumises à l'IS (voir fiche 12), oui dans le cadre de sociétés soumises à l'IS.
Stocks et en cours	Oui	Le montant de la dépréciation est égal à la différence entre le coût de revient des produits en stock à la clôture de l'exercice et le cours du jour à la date de l'inventaire.
Créances	Oui	Calcul sur la base hors TVA et à condition que le risque de non-recouvrement soit individualisé.

(1) L'évaluation de valeurs mobilières de placement se fait :

- au cours moyen du dernier mois de l'exercice, si le titre est coté en bourse ;
- si le titre n'est pas coté, à la valeur probable de négociation ;
- pour les obligations, à la somme de la valeur au pied du coupon et la fraction connue de l'intérêt.

2 Les provisions

Tableau récapitulatif des principales provisions

Provisions	Déductibles	Observations
Provisions		
– pour litiges	Oui	Si respect des conditions de déductibilité.
– pour amendes et pénalités	Non	Les amendes et pénalités ne sont jamais des charges déductibles.
– pour perte de change	Non	La perte latente correspondante est déduite de façon extracomptable.
– pour dépense de personnel		
• indemnités de départ à la retraite	Non	Déduction interdite de façon expresse par le fisc.
• congés payés	Oui	Mais les entreprises ont pu opter avant le 31/12/87 pour la déduction des congés payés l'année du paiement ; dans ce cas, une régularisation fiscale est nécessaire.

...

Provisions	Déductibles	Observations
• pour licenciement	Oui	À l'exception des sommes provisionnées au titre d'un licenciement économique.
• pour gratification au personnel	Oui	À condition que l'entreprise s'engage auprès du personnel.
– pour impôts	Oui/Non	Oui si l'impôt et lui-même déductible.
– de propre assureur	Non	Risques éventuels, pas de possibilités d'individualisation.
Provisions réglementées	Oui	Déductibles car résultant de textes fiscaux

3 Les principales provisions réglementées

Provision pour hausse des prix	La provision est égale à la différence entre : – la valeur unitaire du produit à la clôture de l'exercice et – 110 % de la valeur unitaire du produit à l'ouverture de l'exercice (ou, si elle lui est inférieure, 110 % de la valeur unitaire du produit à l'ouverture de l'exercice précédent). Le montant total de la provision est égal au produit de la provision unitaire par les quantités en stock à la clôture de l'exercice. Si la provision est calculée par rapport au cours d'ouverture de l'exercice précédent, la dotation de l'exercice doit être réduite éventuellement de la provision constatée à la clôture de l'exercice précédent (en cas d'excédent, on ne pratique pas de reprise). La dotation annuelle à la provision pour hausse des prix est plafonnée à 15 millions d'euros, majorés le cas échéant, de 10 % de la provision alculée avant plafonnement. La provision doit être reprise six ans après sa création (ou le double de la durée de situation des stocks si cette durée est inférieure à 3 ans).
Provisions pour crédit à l'exportation	Les entreprises qui consentent des crédits à moyen terme à l'exportation (2 à 5 ans) bénéficient de la possibilité de doter une provision en franchise d'impôt égale à 10 % du montant des crédits accordés (compte tenu de la provision antérieure éventuelle).
Provisions pour amortissements dérogatoires	Voir fiche 10.
Provisions pour prêts d'installation des salariés	Une provision peut être constituée par les entreprises qui prêtent à leurs salariés créateurs d'entreprises nouvelles. Le montant de la provision déductible est plafonné à la moitié des versements effectués sous forme de prêt et à 75 % du montant des souscriptions en capital sans dépasser 46 000 € pour un même salarié. La provision est rapportée par tiers aux résultats des exercices clos au cours des cinquième, sixième et septième années suivant celle de la constitution de la provision. Mais une réintégration est obligatoirement réalisée pour la fraction d'un montant de la dite provision qui excède le total formé par la moitié du principal du prêt dû et 75 % du capital non remboursé ni cédé.

Application

L'entreprise Suiso commercialise un seul produit.

L'inventaire physique a fait ressortir les éléments suivants :

- Quantités en stock à la fin de l'exercice 2014 : 150 000 unités
- Prix unitaire : 2012 : 23 € ; 2013 : 21 € ; 2014 : 24 €
- Une provision de 110 000 € a été comptabilisée fin 2013.

1. Déterminer le montant de la provision que l'entreprise pourra comptabiliser au titre de l'exercice 2014.

2. Indiquer la date de reprise de la provision constituée en 2014.

Corrigé

1. Montant de la dotation de l'exercice 2014

La provision est déterminée par rapport à l'année 2013.

$$(24 - 21 \times 110 \%) \times 150\,000 = 135\,000 \text{ €}.$$

La dotation étant calculée par rapport à l'année précédente, on ne tient pas compte de la provision comptabilisée en 2013.

2. Date de reprise de la provision constituée en 2014

La provision est déductible l'année de sa constitution et doit être réintégrée au bénéfice imposable à l'issue du sixième exercice.

Les BIC : régimes des plus ou moins-values

- | | |
|--|---|
| <p>1 Principaux événements concernés</p> <p>2 Détermination des plus ou moins-values</p> | <p>3 Qualification fiscale des plus ou moins-values</p> <p>4 Le régime d'imposition des plus ou moins-values nettes</p> |
|--|---|

PRINCIPES CLÉS

- Les plus ou moins-values sont des produits ou des charges constatés par les entreprises à l'occasion d'opérations à caractère exceptionnel (cessions généralement) portant sur certains éléments de l'actif de l'entreprise.
- Ces plus ou moins-values sont enregistrées en comptabilité, les résultats qu'elles dégagent relèvent d'un régime fiscal particulier. Il convient donc d'isoler les incidences de ces opérations afin de leur appliquer les dispositions fiscales qui leur sont propres.
- Les plus-values et moins-values sont soumises à des régimes distincts suivant qu'elles sont réalisées à court terme ou à long terme.
- Le régime des plus ou moins-values s'applique principalement aux entreprises passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC. Il concerne les professions non commerciales et les entreprises agricoles.
- Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés bénéficient d'un régime particulier (voir fiche 16).

1 Principaux événements concernés

Événements	Date de réalisation de la plus ou moins-value	Valeur de sortie d'actif
Ventes	Transfert de propriété	Prix de cession
Mise au rebut, destruction	Date déclarée de mise au rebut	Nulle
Expropriation	Date de détermination de l'indemnité	Montant de l'indemnité
Sinistre assuré	Date de comptabilisation de l'indemnisation.	Remboursement par compagnie d'assurance

2 Détermination des plus ou moins-values

Le régime des plus ou moins-values ne s'applique qu'aux éléments d'actif suivants.

Éléments d'actifs	Détermination de la plus ou moins-value
Éléments non amortissables : – droit au bail – fonds commercial – terrains	Plus ou moins-value = Prix de cession – Valeur d'origine
Éléments amortissables : – constructions – installations techniques – matériel et outillage	Plus ou moins-value = Prix de cession – Valeur comptable nette
Cessions et concessions de brevets	Le profit réalisé lors de la cession d'un brevet, acquis à titre onéreux depuis au moins deux ans (aucun délai n'est exigé pour les acquisitions à titre gratuit), bénéficie du régime des plus-values à long terme (voir point 3) y compris pour les amortissements pratiqués à condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire. Le résultat net des concessions de brevets bénéficie également du régime des plus-values à long terme (voir point 3). Des modalités de déduction particulières s'appliquent s'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire.
Titres en portefeuille : – actions – parts sociales – obligations	▪ Titres entrant dans le champ d'application des plus ou moins-values : – titres détenus depuis au moins deux ans ; – titres détenus depuis moins de deux ans, à condition que le portefeuille comprenne également des titres de même nature détenus depuis au moins deux ans. ▪ Les titres sont évalués selon la méthode PEPS, la méthode du CMP, sous certaines conditions, pouvant être choisie pour les titres de participation. ▪ Les dotations aux dépréciations des titres sont des moins-values à long terme, les reprises, des plus-values à long terme (voir point 3).

Remarque

Un reversement éventuel de TVA lié à la cession vient majorer la valeur d'origine du bien cédé ; *a contrario*, un complément de déduction de TVA vient minorer la valeur d'origine du bien cédé.

On assimile à des amortissements déduits pour le calcul des plus ou moins-values :

- la fraction non déductible de l'amortissement des voitures ;
- les amortissements irrégulièrement différés ;
- les amortissements pratiqués sur des biens somptuaires.

3 Qualification fiscale des plus ou moins-values

	Biens détenus depuis moins de 2 ans		Biens détenus depuis 2 ans et plus	
	Moins-values	Plus-values	Moins-values	Plus-values
Biens non amortissables	Court terme	Court terme	Long terme	Long terme
Biens amortissables	Court terme	Court terme	Court terme	Court terme à hauteur des amortissements fiscaux
				Long terme pour le surplus

Remarque

Pour les immobilisations décomposées, le délai de 2 ans est déterminé par rapport à la date de création ou d'acquisition de l'ensemble de l'immobilisation (structure et composants). Toutefois, lorsqu'exceptionnellement un composant viendrait à être cédé isolément de la structure, il conviendrait de décompter le délai de 2 ans de la date d'acquisition du composant, qui peut correspondre le cas échéant à la date de remplacement.

4 Le régime d'imposition des plus ou moins-values nettes

Les plus ou moins-values à court terme sont compensées afin de dégager une plus ou moins-value nette à court terme.

Les plus ou moins-values à long terme sont compensées afin de dégager une plus ou moins-value nette à long terme.

Le régime d'imposition des plus ou moins-values nettes est résumé dans le tableau ci-après :

Plus ou moins-values nettes	Régime fiscal	Incidence sur le passage du résultat comptable au résultat fiscal
Plus-value nette à court terme	Au choix de l'entreprise : - soit imposée comme élément du bénéfice inclus dans la base de calcul du résultat fiscal ; - soit étalée sur 3 ans : – 1/3 l'exercice de réalisation ; – 1/3 l'exercice N+1 ; – 1/3 l'exercice N+2.	Aucune opération comptable ou extracomptable n'est à effectuer. Année N : déduction des 2/3 de la plus-value du résultat fiscal. Années N+1 et N+2 : réintégration extracomptable de 1/3 de la plus-value nette à court terme.
Moins-value nette à court terme	Cette moins-value est déjà comptabilisée par le jeu des différents comptes ayant enregistré les cessions.	Aucune opération comptable ou extra comptable à effectuer.

Plus ou moins-values nettes	Régime fiscal	Incidence sur le passage du résultat comptable au résultat fiscal
Plus-value nette à long terme	<i>Entreprise bénéficiaire :</i> Imposition au taux de 16 % majoré des prélèvements sociaux.	À déduire et du résultat afin de bénéficier du taux spécifique.
	<i>Entreprise déficitaire :</i> – soit imposition au taux de 16 % majoré des prélèvements sociaux ; – soit compensation avec le déficit.	À déduire du résultat afin de bénéficier du taux spécifique. Aucune opération comptable ou extracomptable n'est à effectuer.
Moins-value nette à long terme	La moins-value nette à long terme participant au montant du résultat fiscal, masque des bénéfices relevant du régime général des BIC. Ces moins-values s'imputent sur les plus-values à long terme éventuellement réalisées au cours des dix exercices suivants, même si elles relèvent d'un taux différent.	À réintégrer pour déterminer le résultat fiscal

Remarques

Les plus-values à long terme portant sur des biens immobiliers bâtis ou non bâtis affectés à l'exploitation de l'entreprise (à l'exception des terrains à bâtir) sont imposées après application d'un abattement de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième (exonération complète après 15 ans de détention).

Les plus-values à court terme générées à la suite d'un sinistre ou d'une expropriation peuvent être étalées en fonction de la durée moyenne d'amortissement pratiquée sur les biens indemnisés. Le calcul de cette moyenne est pondéré en fonction du coût d'acquisition des différents biens.

La durée d'étalement est plafonnée à 15 années. Le montant de l'étalement est plafonné à la plus-value nette à court terme de l'exercice.

La plus-value nette à court terme est répartie sur la durée de réintégration par parts égales, à compter de l'exercice suivant sa réalisation.

Les plus-values à long terme provenant d'opérations bénéficiant d'un étalement de la plus-value à court terme, peuvent profiter d'un report de taxation de deux années.

Application

L'entreprise Dermer a cédé au cours de l'année 2014 les éléments suivants :

Éléments	Valeur d'origine	Date d'acquisition	Amortissements à la date de la cession	Date de cession	Prix de cession
Titres de participation :					
– 600 actions	30 000 €	05/04/2008		12/04/2014	31 200 €
– 100 actions	4 500 €	08/06/2013		12/04/2014	5 200 €
Voiture particulière ⁽¹⁾	23 920 € TTC	01/05/2012	11 960	01/11/2014	10 000 € HT
Immeuble ⁽²⁾	158 000 € HT	01/05/2008	49 375	01/08/2014	221 027 €

(1) Ce véhicule est cédé à un négociant en biens d'occasion, la cession est soumise sur option à TVA.

(2) Cet immeuble est affecté à l'exploitation.

Renseignements complémentaires :

- Bénéfice avant impôt 2014 : 259 000 € (compte tenu des réintégrations et déductions extra-comptables, à l'exception du traitement des plus ou moins-values).
- Moins-value à long terme dégagée, au titre de l'exercice 2012, non imputée : 21 000 €.
- L'entreprise utilise la méthode PEPS pour la cession des titres de participation.
- L'entreprise opte pour un étalement des plus-values à court terme.

1. Déterminer les plus ou moins-values nettes de l'exercice 2014.

2. Déterminer le bénéfice imposable à l'IR dans la catégorie des BIC.

3. Calculer l'impôt dû aux titres des plus-values à long terme.

Corrigé

1. Détermination des plus ou moins-values nettes de l'exercice

Éléments	Valeur d'origine	Reversement ou complément de TVA	Amortissements	VCN	Prix de cession	+ ou – values	Court terme		Long terme	
							+ values	– values	+ values	– values
600 actions	30 000			30 000	31 200	1 200			1 200	
100 actions	4 500			4 500	5 200	700	700			
Voiture	23 920	1 568 ⁽¹⁾	11 960	10 392	10 000	– 392		392		
Immeuble	158 000	20 129 ⁽²⁾	49 375	128 754	221 027	92 273	49 375		42 898	
						93 781	50 075	392	44 098	

(1) Complément de TVA : $23\,920 \times 19,60/119,6 \times 2/5 = 1\,568$ €

(2) Reversement de TVA : $158\,000 \times 19,60 \% \times 13/20 = 20\,129,20$ arrondis à 20 129 €

Plus-value nette à court terme : $50\,075 - 392 = 49\,683$ €.

Plus-value nette à long terme : 44 098 €.

2. Bénéfice imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC

	À déduire	À réintégrer
Bénéfice 2014		259 000
Étalement de la plus-value à court terme $49\,683 \times 2/3$	33 122	
Plus-value nette à long terme	44 098	
Bénéfice imposable		181 780

3. Imposition des plus-values à long terme

La plus-value à long terme sur la cession de l'immeuble bénéficie d'un abattement de 10 % car il a été conservé par l'entreprise 6 années révolues, soit :

$42\,898 \times 10 \% = 4\,289,8$ arrondis à 4 290 €.

Plus-value nette à long terme imposable : $44\,098 - 4\,290 = 39\,808$ €.

Imputation de la moins-value à long terme reportable : $39\,808 - 21\,000 = 18\,808$ €.

Impôt à payer : $18\,808 \times 16 \% = 3\,009,28$ arrondis à 3 009 €.

Cette plus-value à long terme est également imposable aux prélèvements sociaux.

Les BIC : détermination du bénéfice imposable

- 1 Les différents régimes d'imposition
- 2 Les centres de gestion agréés

PRINCIPES CLÉS

- Le bénéfice imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC est un résultat net.
- Le déficit au titre des BIC professionnels (à l'exception des micro-entreprises) s'impute sur les autres revenus imposables à l'IR du foyer fiscal.
- Si le déficit ne peut être imputé intégralement sur les autres revenus, il est reportable sur les revenus globaux du foyer fiscal pendant les 6 années suivant l'apparition du déficit.
- Les entreprises relèvent de plein droit d'un régime d'imposition qui dépend de la nature de leurs activités et du montant du chiffre d'affaires annuel réalisé.
- Les entreprises nouvelles, les jeunes entreprises innovantes, les pôles de compétitivité ainsi que les petites et moyennes entreprises de croissance bénéficient d'allègements fiscaux.
- Divers crédits peuvent diminuer l'impôt dû par les entreprises ; on peut citer : le crédit d'impôt pour dépenses de recherche, le crédit d'impôt apprentissage, etc.

1 Les différents régimes d'imposition

a. Chiffres d'affaires limites

Activités \ Régime de plein droit	Régime du réel		Régime des micro-entreprises
	normal	simplifié ⁽¹⁾	
Ventes de marchandises	CA supérieur à 783 000 € HT	CA compris entre 82 200 € HT et 783 000 € HT	CA inférieur ou égal à 82 200 € HT
Prestations de services	CA supérieur à 236 000 € HT	CA compris entre 32 900 € HT et 236 000 € HT	CA inférieur ou égal à 32 900 € HT

CA : chiffre d'affaires.

(1) À compter du 01.01.2015, les entreprises dont le chiffre d'affaires de l'année précédente n'excède pas ces seuils relèveront néanmoins du régime normal, dès lors que le montant de leur TVA exigible au titre de l'année précédente excède 15 000 €.

Le chiffre d'affaires à retenir est celui qui correspond aux opérations réalisées (c'est-à-dire engagées) au cours de l'année (peu importe la date des encaissements), à l'exception des opérations à caractère exceptionnel (cessions d'immobilisations, par exemple). Si l'entreprise exerce à la fois des activités de vente de marchandises et des prestations de services, le chiffre d'affaires global ne doit pas excéder 82 200 € HT (régime des micro-entreprises) et 783 000 € HT (régime du réel simplifié), et le chiffre d'affaires correspondant aux prestations de services doit être inférieur respectivement à 32 900 € HT et 236 000 € HT.

Remarques

- Les entreprises peuvent opter pour le régime correspondant au chiffre d'affaires supérieur.
- À compter du 01.01.2015, le chiffre d'affaires à prendre en compte pour l'application du régime simplifié est celui réalisé au cours de l'année civile précédente (et non plus celle de l'année).

b. Le régime des micro-entreprises

■ Régime général

Ce régime est strictement réservé aux entreprises individuelles bénéficiant de la franchise de TVA.

L'avantage principal du régime est constitué par le calcul simplifié du bénéfice imposable. Celui-ci est égal au chiffre d'affaires annuel, diminué d'un abattement forfaitaire dont le taux est fonction de la nature de l'activité exercée par le contribuable (minimum de 305 €). En cas d'activités mixtes, les abattements sont calculés séparément pour chaque type d'activité, soit une déduction minimale de 610 €.

Montant du taux d'abattement

Activités	Abattements
Ventes de marchandises	71 %
Prestations de services	50 %

Les obligations en matière de TVA sont vues fiche 6.

■ Régime de l'auto-entrepreneur

Les exploitations individuels peuvent, sur option, régler par un prélèvement libératoire leurs cotisations et contributions sociales et leur impôt sur le revenu.

Conditions pour bénéficier de ce régime :

- être dans le champ d'application du régime des micro BIC ;
- que le montant des revenus nets du foyer fiscal perçus en N-2 soit inférieur ou égal, pour une part du quotient familial, à la limite supérieure de la deuxième tranche du barème de l'IR de l'année N-1 (limite majorée de 50 % ou 25 % par demi-part ou par quart de parts supplémentaires) ;
- avoir exercé l'option pour le versement libératoire des cotisations et contributions sociales (il est possible d'opter pour le seul versement social). À compter du 01.01.2016, le régime du micro-social est obligatoire pour tous les micro-entrepreneurs.

Modalités d'application

Les modalités d'application de ce régime sont résumées dans le tableau ci-dessous :

Exercice d'une option	L'option doit être exercée au plus tard le 31 décembre de l'année précédant celle au cours de laquelle les versements seront effectués. L'option peut être dénoncée par le contribuable.
Montant du versement libératoire de l'impôt sur le revenu	Le versement est calculé en appliquant au chiffre d'affaire du mois ou du trimestre le pourcentage suivant : – 1 % pour les entreprises de ventes de marchandises ; – 1,7 % (BIC), 2,20 % (BNC) pour les entreprises prestataires de services.
Obligations déclaratives	Le contribuable doit porter le montant de son chiffre d'affaires annuel, ainsi que ses plus-values sur la déclaration annuelle des revenus.
Recouvrement	Les versements sociaux et fiscaux sont effectués auprès de l'URSSAF.
Plus-values	Les versements libératoires ne concernent pas les plus-values, qui bénéficient généralement de l'exonération réservée aux petites entreprises.

Remarque

Le taux du versement libératoire des cotisations sociales et contributions sociales est fixé pour 2014 à :

- 14 % pour les entreprises de ventes de marchandises ;
- 21,30 % ou 24,6 % pour les entreprises de prestations de services. Le taux dépend du régime de retraite de l'auto-entrepreneur.

c. Régime du bénéfice réel

Les entreprises soumises au régime du réel normal ou au régime du réel simplifié doivent établir chaque année une déclaration (n°2031). À cette déclaration est jointe une liasse fiscale. Cette déclaration des BIC accompagne la déclaration des revenus du foyer de l'exploitant. Ces régimes sont ouverts à toutes les entreprises, quelle que soit leur forme juridique. Les obligations en matière de TVA sont vues fiche 6.

■ Régime du réel simplifié

Les entreprises soumises au régime du réel simplifié bénéficient d'un allègement des formalités, aussi bien pour la TVA (fiche 6) que pour la détermination du bénéfice imposable.

■ Régime du réel normal

Ce régime est ouvert à toutes les entreprises, quels que soient leur forme juridique et le montant de leur chiffre d'affaires. En matière d'imposition sur les bénéfices, les entreprises doivent tenir une comptabilité complète conforme au Code de commerce, au Plan comptable général, au Code général des impôts.

2 Les centres de gestion agréés

Les centres de gestion agréés sont ouverts à toutes les entreprises industrielles, commerciales artisanales et agricoles, qu'elles relèvent de l'impôt sur les sociétés ou de

l'impôt sur le revenu et quel que soit leur régime d'imposition. Néanmoins les avantages fiscaux sont réservés aux adhérents relevant de l'impôt sur le revenu et soumis en principe à un régime du bénéfice réel.

Les avantages fiscaux réservés aux adhérents à un centre de gestion agréé sont résumés dans le tableau ci-après.

Suppression de la majoration de 25 % du bénéfice imposable	Les revenus imposables selon le barème progressif de l'IR des contribuables soumis à un régime réel d'imposition et adhérent à un centre de gestion agréé, ne subissent pas la majoration de 25 % du bénéfice. La dispense de la majoration de 25 % est également accordée à un non adhérent à un centre de gestion agréé qui fait appel à un expert-comptable, une société d'expertise membre de l'Ordre des experts comptables ou d'une association de gestion et de comptabilité ayant conclu une convention avec l'administration.
Déduction du salaire du conjoint	Le salaire du conjoint marié sous un régime de communauté est intégralement déductible et non plus limité à 13 800 €. À compter du 01/01/2016, l'adhésion à un centre de gestion n'a plus d'incidence sur la déductibilité du salaire du conjoint.
Régularisation de la situation fiscale	Le nouvel adhérent à un centre de gestion peut, dans les trois mois de son adhésion, déclarer spontanément les inexactitudes ou omissions que comportent ses déclarations sans être redevable des majorations fiscales liées à un appel d'impôt éventuel.
Réduction d'impôt sur le revenu⁽¹⁾	Lorsqu'un adhérent soumis au régime des micro-entreprises opte pour un régime réel, ses frais d'adhésion au centre ou de tenue de comptabilité sont déduits de son impôt sur le revenu dans la limite de 915 € par an, tant que son chiffre d'affaires reste inférieur aux limites du régime des micro-entreprises.
Réduction du délai de reprise	Le délai de reprise de l'administration est ramené de trois ans à deux ans. La loi de finances pour 2015 rétablit le délai de reprise à 3 ans.

(1) Cette réduction est supprimée à compter du 01/01/2016.

Application

L'entreprise individuelle Larivière, installée à Narbonne, est une entreprise de plomberie. M. François Larivière relève de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux. M. Larivière a adhéré à un centre de gestion agréé.

Il est marié à Charlotte sous un régime de communauté légale réduite aux acquêts. L'exercice comptable coïncide avec l'année civile 2014.

Le résultat comptable de 2014 s'élève à 260 000 €. Il tient compte des éléments figurant ci-après dans chaque rubrique. Toutes les écritures ont été correctement enregistrées.

L'entreprise retient toujours la solution fiscale la plus avantageuse.

Au titre de l'exercice, on relève dans les comptes ou les opérations de l'entreprise :

- **Plus ou moins-values :**

Une plus-value nette à court terme d'un montant de 21 000 €.

- **Frais généraux :**

– réfection de la salle à manger de la résidence secondaire de M. Larivière. Ce dernier n'utilise que très rarement cette maison ; par contre il la met à la disposition de ses principaux clients. Montant comptabilisé en charges : 6 500 € HT ;

- des frais de parrainage engagés envers le club de football du quartier pour 1 200 €. Le logo de l'entreprise figure sur la tenue des joueurs ;
- une location pendant une durée de 2 mois d'une voiture de tourisme d'une valeur de 22 000 € TTC ;
- des dons à une université : 6 000 €.

- Primes d'assurances :

- contrat multirisques au titre de l'entreprise, montant de la prime annuelle : 3 800 €.
- contrat d'assurance-vie souscrit au profit de la BNP ; ce contrat a été envoyé par la banque pour l'obtention d'un prêt. Prime annuelle : 1 800 €.

- Impôts et taxes :

- un rappel d'impôt sur la taxe d'apprentissage : 630 € ;
- une pénalité de retard pour le paiement de la TVA : 250 €.

- **Charges de personnel :**

- le salaire de Rémi Larivière (fils de François), contremaître : 22 000 € ;
- le salaire de Charlotte Larivière (épouse de François), secrétaire : 21 000 € ;
- les charges sociales obligatoires correspondantes : 18 000 € ;
- les salaires versés correspondent à la rémunération d'un travail effectif.

1. Déterminer le montant du résultat fiscal imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC.

2. En retenant pour hypothèse que l'entreprise Larivière n'est pas adhérente à un centre de gestion agréé, déterminer le résultat imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC dans les deux cas suivants :

- M. et Mme Larivière sont mariés sous le régime de la communauté légale réduite aux acquêts ;
- M. et Mme Larivière sont mariés sous un régime de séparation de biens.

Corrigé

1. Détermination du résultat fiscal imposable

Analyse fiscale des opérations	Déductions	Réintégrations
• Résultat comptable. • Plus ou moins-values : – plus-value nette à court terme : l'imposition est étalée sur 3 ans : $21\,000 \times 2/3 =$ • Frais généraux : – la réfection d'une partie de la résidence secondaire est considérée comme une charge somptuaire (la TVA devra être régularisée) ; – frais de parrainage : la dépense ne semble pas exagérée, le nom de l'entreprise apparaît, la charge est déductible ; – location d'une voiture de tourisme : la location étant inférieure à 3 mois, aucune réintégration n'est nécessaire ; – dons à la faculté, ces dons ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu, ils doivent être réintégrés. • Impôts et taxes : – rappel de la taxe d'apprentissage : cette taxe est déductible, le supplément d'impôt également ; – les pénalités (TVA ou autres) ne sont pas déductibles. • Primes d'assurances : – l'assurance multirisque est déductible ; – l'assurance-vie imposée par la BNP est déductible.	14 000	253 500 6 500 6 000 250

• • •

• Charges de personnel : – le salaire du fils Rémi est déductible si le travail est effectif et si la rémunération n'est pas excessive ; – le salaire du conjoint est déductible, car le travail est effectif, les époux sont mariés sous un régime de communauté et l'entreprise a adhéré à un centre de gestion agréé⁽¹⁾ ; – les charges sociales obligatoires sont toutes déductibles, qu'elles concernent le conjoint ou le fils.		
Total	14 000	266 250
Résultat fiscal imposable au BIC	252 250 €	

(1) À compter du 01/01/2016, la déductibilité du salaire sera limitée à 17 500 €.

2. L'entreprise n'est pas adhérente à un centre de gestion agréé

Le couple Larivière est marié sous un régime de communauté réduite aux acquêts

La déductibilité du salaire du conjoint est limitée à 13 800 €. Le bénéfice est égal à :

$$252\,250 + (21\,000 - 13\,800) = 259\,450 \text{ €}.$$

Ce bénéfice est majoré de 25 %, soit un bénéfice imposable de :

$$259\,450 \times 125 \% = 324\,312,50 \text{ € arrondis à } 324\,313 \text{ €}.$$

Le couple Larivière est marié sous un régime de séparation de biens

Le salaire du conjoint est toujours intégralement déductible.

Le bénéfice est majoré de 25 %, soit $252\,250 \times 125 \% = 315\,312,5$ arrondis à 315 313 €.

Les aides fiscales accordées aux entreprises

- 1 Les allègements fiscaux
- 2 Le crédit d'impôt recherche

PRINCIPES CLÉS

- Des aides fiscales ou des crédits d'impôts incitent les entreprises à investir dans des domaines définis par la politique économique et sociale du gouvernement.
- Seules les entreprises imposables selon un régime réel d'imposition peuvent bénéficier de ces incitations fiscales.
- Les aides fiscales peuvent prendre la forme d'allègements fiscaux ou de crédits d'impôts.
- Dans le cadre des crédits d'impôt seul le crédit d'impôt recherche, le plus significatif en terme financier, est développé dans cet ouvrage, pour les autres crédits d'impôts, vous pouvez vous référer au manuel de Droit fiscal DCG 4 (Dunod Éditeur).

1 Les allègements fiscaux

a. Entreprises nouvelles

Certaines entreprises nouvelles créées, implantées dans les zones de redynamisation urbaine, de revitalisation rurale ou d'aide à finalité régionale, bénéficient sous certaines conditions d'un allègement ou d'une exonération d'impôt sur les bénéfices (IR ou IS).

Les principales conditions et modalités d'applications sont résumées dans le tableau ci-après :

Activités concernée	• De nature industrielle, commerciale ou artisanale. • Activités professionnelles non commerciales exercées par des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés et qui emploient moins de 3 salariés.
Régime d'imposition	Seules les entreprises (IS ou BIC) soumises à un régime réel d'imposition, de plein droit ou sur option, peuvent bénéficier de ces dispositions.
Durée et montant de l'exonération	Les entreprises bénéficient : – d'une exonération totale des bénéfices réalisés au cours de 24 premiers mois d'activité ; – puis d'un abattement de 75 %, 50 % et 25 % sur les bénéfices réalisés au cours de chacune des trois périodes de douze mois suivantes.
Bénéfices concernés	Les bénéfices et les plus-values bénéficient des exonérations, après imputation des déficits reportables.
Plafond de l'exonération	L'aide ne peut pas dépasser un avantage en impôt de 200 000 € par période de trois exercices.

b. Entreprises installées en zone franche urbaine

Les entreprises implantées ou devant s'implanter dans ces zones bénéficient d'un dispositif d'allègement plus important dont les conditions et les modalités sont résumées dans le tableau ci-dessous :

Entreprises concernées	Seules les PME qui emploient au plus 50 salariés qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur à 10 millions d'euros ou ont un total de bilan inférieur à 10 millions d'euros sont susceptibles de bénéficier de ce régime. Pour les activités créées à compter du 01/01/2012, le régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices est subordonné à la condition qu'un nombre minimum de salariés réside dans une zone franche urbaine.
Activités concernées	Activités de nature industrielle, commerciale ou artisanale, activités professionnelles non commerciales.
Régime d'imposition	Seules les entreprises soumises à un régime réel d'imposition, de plein droit ou sur option, peuvent bénéficier de ces dispositions.
Durée et montant de l'exonération⁽¹⁾	Exonération d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés pendant 5 ans. À l'issue de cette période un abattement dégressif est applicable : – 60 % pour les bénéfices réalisés au cours des 6 ^e à 10 ^e années suivant le point de départ de l'application du régime ; – 40 % pour les bénéfices réalisés la 11 ^e et la 12 ^e année suivant cette date ; – 20 % pour les bénéfices réalisés au cours de la 13 ^e et 14 ^e année suivant cette même date.
Bénéfices concernés	Les bénéfices et les plus-values bénéficient des exonérations, après imputation des déficits reportables.
Plafond de l'exonération	Le bénéfice exonéré est plafonné à 100 000 €, ramené à 50 000 € à compter du 01/01/2015, par période de 12 mois, majoré de 5 000 € pour chaque nouveau salarié embauché. L'ensemble des aides reçues ne doit pas dépasser 200 000 € par période de 3 ans.

(1) À compter du 01/01/2015, la dégressivité s'opère sur trois années seulement, à hauteur de 60 % la première année, 40 % la deuxième année, 20 % la troisième année.

c. Autres dispositifs d'allègements

■ Jeunes entreprises innovantes

L'allègement fiscal s'adresse principalement aux PME récentes qui investissent dans la recherche.

■ Pôle de compétitivité

Les entreprises implantées dans un pôle de compétitivité (entreprises, établissements d'enseignements supérieurs et organismes de recherche publics ou privés) bénéficient sous certaines conditions à des allègements fiscaux.

■ Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE)

Les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel bénéficient à compter du 01/01/2013 d'un crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi égal à 4 % pour 2013 et 6 % à compter de 2014 des rémunérations versées aux salariés, dans la limite de

2,5 fois le SMIC. Le CICE est imputable sur l'IR ou l'IS dus au titre de l'année au cours de laquelle les rémunérations prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt ont été versées. L'excédent non imputé constitue une créance sur l'État, cette dernière pouvant être utilisée pour le paiement de l'impôt dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée, la fraction non imputée est remboursée à l'expiration de cette période.

Ces dispositifs sont développés dans le manuel Droit fiscal DCG 4 (Dunod Éditeur).

2 Le crédit d'impôt recherche

Ce crédit d'impôt bénéficie aux entreprises industrielles, commerciales ou agricoles soumises à l'IS ou à l'IR. Il a pour but de favoriser les activités de recherche de l'entreprise.

a. Dépenses pouvant être prises en compte

Dépenses	Observations
Dotations aux amortissements (fiscalement déductibles)	Immobilisations : – créées ou acquises à l'état neuf ; – affectées directement à la réalisation des opérations de recherche.
Dépenses de personnels	Rémunérations et cotisations sociales obligatoires des chercheurs et techniciens de recherche affectés exclusivement aux opérations de recherche.
Dépenses de jeunes docteurs	Prise en compte intégrale des dépenses, pendant les 24 premiers mois suivants leur recrutement à la double condition que les personnes soient recrutées dans le cadre d'un contrat à durée indéterminée et que l'effectif salarié de l'entreprise ne soit pas inférieur à celui de l'année précédente. Sous certaines conditions, ces dépenses sont retenues pour le double de leur montant pendant les 24 premiers mois suivant leur premier recrutement.
Autres dépenses de fonctionnement	Fixées forfaitairement à 50 % des dépenses de personnel et à 75 % des dotations aux amortissements constituées au titre des immobilisations affectées à des opérations de recherche.
Brevets	• Frais de prise et de maintenance des brevets. • Dépenses de veille technologique et de défense des brevets. • Amortissements des brevets acquis en vue de réaliser des opérations de recherche et de développement expérimental.
Dépenses de sous-traitance	Pour le double de leur montant : les dépenses de recherche confiées à des fondations d'utilité publique du secteur de la recherche agréées, des établissements d'enseignement supérieur délivrant un diplôme conférant un grade de master, des fondations et des établissements publics de coopération scientifique, à la condition qu'il n'existe pas de lien entre l'entreprise donneuse d'ordre et les prestataires. Pour leur montant réel : les dépenses de recherche confiées à des organismes de recherche privés agréés. Ces dépenses sont plafonnées.

...

Dépenses	Observations
Réunions officielles de normalisation	Les dépenses suivantes sont prises en compte : – salaires et charges sociales afférents aux réunions de normalisation : 50 % des salaires et des charges sociales afférents aux périodes pendant lesquelles les salariés de l'entreprise participent à ces réunions ; – autres dépenses liées à la normalisation ; ces autres dépenses sont évaluées forfaitairement à 30 % des salaires et charges sociales ; – dépenses liées à la participation aux réunions officielles de normalisation : 50 % des dépenses réelles de participation comptabilisées dans les charges d'exploitation (achats de documents, frais de traduction, etc.) et plafonnées à 450 € par jour de présence. Ces dépenses ne concernent que les chefs d'entreprises individuelles, les mandataires sociaux et les associés des sociétés de personnes qui exercent leur activité professionnelle dans la société.
Dépenses de veille technologique	Il s'agit des dépenses d'abonnements à des revues scientifiques, à des bases de données à des participations à des congrès scientifiques, ces dépenses sont éligibles dans la limite de 60 000 € par an.

Remarques

- Les subventions et les sommes reçues par les entreprises à raison des opérations ouvrant droit à crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul du crédit d'impôt.
- Les PME peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt recherche « innovation ». Il concerne principalement les opérations de conception de prototypes de nouveaux produits ou d'installations pilotes de nouveaux produits.

b. Calcul du crédit d'impôt recherche

Le crédit d'impôt est calculé en fonction des dépenses exposées au cours de l'année. Il est égal à :

- 30 % de la fraction des dépenses éligibles inférieure ou égale à 100 millions d'euros ;
- 5 % pour la part des dépenses éligibles qui excède 100 millions d'euros.

Les subventions et les sommes reçues par les entreprises à raison des opérations ouvrant droit à crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit.

c. Utilisation du crédit d'impôt

Le crédit d'impôt est imputé selon le cas sur l'IR (de l'entrepreneur individuel ou de l'associé d'une société non soumise à l'IS) ou sur l'IS ou sur la contribution additionnelle (lors du paiement du solde) due par l'entreprise au titre de l'année au cours de laquelle elle a exposé ses dépenses de recherche.

Le crédit excédentaire non imputé constitue une créance sur l'État au profit de l'entreprise. Cette créance peut être utilisée pour payer l'impôt des trois années suivantes ; la fraction éventuellement non utilisée à l'expiration de cette période est remboursée. Les entreprises nouvelles, ainsi que les PME bénéficient d'un remboursement immédiat au titre de l'année de création et des quatre années suivantes.

Applications

- 1** Une entreprise est créée en zone d'aide à finalité régionale en janvier 2014.
L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.
Cette entreprise réunit toutes les conditions pour bénéficier du régime d'exonération lié aux entreprises nouvelles. Les résultats imposables sont les suivants :
2014 : 84 000 € ; 2015 : 18 000 € ; 2016 : 63 000 € ; 2017 : 54 000 € ; 2018 : 76 500 € ;
2019 : 28 500 €
Déterminer le bénéfice imposable de cette entreprise.

Corrigé

Année	Bénéfice fiscal	Bénéfice exonéré	Bénéfice imposable
2014	84 000	$84\,000 \times 100\% = 84\,000$	0
2015	18 000	$18\,000 \times 100\% = 18\,000$	0
2016	63 000	$63\,000 \times 75\% = 47\,250$	15 750
2017	54 000	$54\,000 \times 50\% = 27\,000$	27 000
2018	76 500	$76\,500 \times 25\% = 19\,125$	57 375
2019	28 500	0	28 500

- 2** Une entreprise bénéficiant annuellement d'un crédit d'impôt a réalisé au cours de l'exercice 2014 un montant de 140 000 000 € de dépenses éligibles au crédit d'impôt recherche.
Calculer le montant du crédit d'impôt dont elle peut bénéficier pour 2014.

Corrigé

Le crédit d'impôt recherche au titre de l'exercice 2014 est égal à :
 $100\,000\,000 \times 30\% + 40\,000\,000 \times 5\% = 32\,000\,000 \text{ €}$

L'imposition des sociétés relevant de l'impôt sur le revenu

15

- 1 Détermination de la quote-part du résultat imposable revenant à chaque associé
- 2 Règles particulières : les associés sont des entreprises

PRINCIPES CLÉS

- Les principales sociétés relevant de l'impôt sur le revenu sont : les sociétés en nom collectif, les sociétés en participation, et les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée si l'associé unique est une personne physique.
- Ces sociétés ne sont pas imposées en tant que telles au titre des BIC. Ce sont les associés qui sont imposés à l'impôt sur le revenu sur une quote-part de bénéfices calculée proportionnellement à leurs droits dans la société, que le bénéfice ait été distribué ou pas.
- Les autres revenus autres que les BIC (revenus mobiliers, plus-values à long terme) perçus par la société pendant l'exercice, sont également présumés répartis entre les associés au prorata de leurs droits.
- Dans le cas d'étalement des plus-values à court terme, les associés déclarent chaque année la fraction qui leur revient.
- En plus des conditions de forme et de fond de déduction des charges applicables aux entreprises individuelles (voir Fiche 9 Principes clés), les sociétés relevant de l'IR ou de l'IS doivent reporter sur un relevé détaillé des frais généraux certaines charges (rémunérations les plus importantes, frais de voyages, cadeaux, frais de réception, etc.).

1 Détermination de la quote-part du résultat imposable revenant à chaque associé

1^{re} étape : détermination du résultat fiscal de la société

Le résultat imposable est déterminé selon les règles des BIC. Quelques règles spécifiques sont néanmoins applicables ; elles sont analysées ci-après :

- les frais personnels des associés (cotisations sociales par exemple) déductibles normalement du résultat imposable de la société sont réintégrés pour être déduits de la quote-part revenant à chaque associé ;
- les associés peuvent laisser en compte courant des sommes qui sont rémunérées, les intérêts excédentaires (pour les limites de déduction voir fiche 15) sont réintégrés et imposés au nom des bénéficiaires dans la catégorie des BIC ;
- les sociétés soumises à l'IR ou à l'IS sont soumises à une taxe sur les véhicules de société ; cette taxe est déductible dans le cadre des sociétés non soumises à l'IS.

2^e étape : détermination du bénéfice imposable à répartir

Bénéfice fiscal de la société
—
Charges imputables directement à un associé ⁽¹⁾
=
Bénéfice à répartir pour chaque associé

(1) Appointement des associés, charges sociales personnelles des associés, intérêts excédentaires d'un compte courant, charges non déductibles pour la société et imputables à un associé.

3^e étape : quote-part du bénéfice à répartir et imposable pour chaque associé

Chaque associé perçoit :

- une quote-part du bénéfice à répartir prorata des droits des associés ;
- les sommes dont il a bénéficié personnellement ; appointements charges sociales personnelles, intérêts excédentaires de son compte courant, charges non déductibles pour la société qui lui sont imputables (utilisation d'une résidence secondaire appartenant à la société, par exemple) ;

Le total ainsi reçu par chaque associé constitue son revenu brut BIC duquel sont déduites les charges personnelles. Le BIC net imposable est majoré de 25 % si l'entreprise n'est pas adhérente à un centre de gestion agréé.

2 Règles particulières : les associés sont des entreprises

a. L'associé est une société soumise à l'IS

La part des bénéfices qui revient à la société soumise à l'IS est déterminée, intégrée et imposée dans ses comptes sociaux selon les modalités et les taux propres à l'IS.

b. L'associé est une société soumise à l'IR dans la catégorie des BIC

La part des bénéfices qui lui revient est déterminée et intégrée dans ses comptes sociaux et sera imposée selon les modalités propres aux sociétés soumises à l'IR.

Application

La société en nom collectif Tavarès est composée de deux associés.

Le capital social est réparti de la façon suivante :

- M. Tavarès gérant : 60 % des parts,
- Mme Dupuis : 40 % des parts.

M. Tavarès travaille à plein-temps dans la société.

Mme Tavarès travaille comme salariée dans l'entreprise.

Mme Dupuis n'exerce aucune activité au sein de la SNC.

Au titre de l'exercice, la SNC a réalisé un bénéfice comptable de 1 420 000 €.

Les éléments suivants ont été enregistrés en charges :

Rémunérations et cotisations sociales

- appointements de M. Tavarès : 110 000 € ;
- salaires de Mme Tavarès : 98 000 € ;
- cotisations sociales attachées à la rémunération de M. Tavarès : 48 000 € ;
- cotisations sociales attachées à la rémunération de Mme Tavarès : 36 000 €.

Autres charges

La SNC a pris en charge la location d'une chasse en Sologne pour un montant de 16 000 € ; M. Tavarès est le seul bénéficiaire de cette dépense.

Plus-value à long terme

Une plus-value à long terme d'un montant de 5 600 € a été réalisée lors de la cession d'un brevet au cours de l'exercice.

Renseignements complémentaires

M. et Mme Tavarès sont mariés sous un régime de séparation de biens.

La SNC est adhérente à un centre de gestion agréé.

1. Déterminer pour chaque associé le montant imposable au titre des BIC.

2. Reprendre la question 1 en retenant pour hypothèse que la SNC Tavarès n'est pas adhérente à un centre de gestion agréé.

Corrigé**1. La SNC Tavarès est adhérente à un centre de gestion agréé****Détermination du résultat imposable de l'exercice**

	Réintégrations	Déductions
• Résultat comptable	1 420 000	
• Rémunération de M. Tavarès Les rémunérations des associés sont considérées comme une anticipation de la répartition des bénéfices.	110 000	
• Cotisations sociales personnelles de M. Tavarès Elles seront déduites du revenu brut imposable de M. Tavarès	48 000	
• Salaires de Mme Tavarès M. et Mme Tavarès étant marié sous un régime de séparation de biens, le salaire du conjoint est intégralement déductible.		
• Location de chasse Cette location constitue fiscalement une dépense somptuaire au profit personnel de M. Tavarès.	16 000	
• Plus-value nette à long terme		5 600
Totaux	1 594 000	5 600

Résultat imposable : $1\,594\,000 - 5\,600 = 1\,588\,400$ €

Détermination du bénéfice imposable à répartir

• Bénéfice fiscal :	1 588 400 €
• Rémunération de M. Tavarès :	- 110 000 €
• Cotisations sociales personnelles de M. Tavarès :	- 48 000 €
• Location de chasse au profit de M. Tavarès :	- 16 000 €
Bénéfice à répartir :	<u>1 414 400 €</u>

Quote-part du bénéfice à répartir pour chaque associé

• M. Tavarès : $1\,414\,400 \times 60\% =$	848 640 €
• Mme Dupuis : $1\,414\,400 \times 40\% =$	565 760 €

Quote-part de la plus-value à long terme pour chaque associé

- M. Tavarès : $5\,600 \times 60\% =$ 3 360 €
- Mme Dupuis : $5\,600 \times 40\% =$ 2 240 €

Détermination du bénéfice imposable pour chaque associé

	M. Tavarès	Mme Dupuis
Quote-part du bénéfice fiscal	848 640	565 760
Rémunération de M. Tavarès	110 000	
Charges sociales personnelles de M. Tavarès	48 000	
Location de chasse	16 000	
BIC bruts (1 588 400 €)	1 022 640	565 760
Cotisations sociales personnelles	- 48 000	
BIC nets imposables	974 640	565 760
Plus-value nette à long terme imposable	3 360	2 240

Chaque associé doit déclarer au titre de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC, les BIC nets lui revenant. Les plus-values à long terme sont imposées à part à un taux proportionnel de 16 % majoré des prélèvements sociaux.

2. La SNC Tavarès n'est pas adhérente d'un centre de gestion agréé**Au niveau du bénéfice fiscal de l'entreprise**

Aucune modification, la déduction du salaire de Mme Tavarès n'est pas plafonnée, ce couple étant marié sous un régime de séparation de biens.

Au niveau du bénéfice imposable pour chaque associé

Les BIC nets imposables sont majorés de 25 %, soit :

- pour M. Tavarès : $974\,640 \times 1,25 = 1\,218\,300$ €.
- pour Mme Dupuis : $565\,760 \times 1,25 = 707\,200$ €.

Les plus-values à long terme ne sont pas majorées.

- 1 Période d'imposition
- 2 Produits financiers
- 3 Les charges

PRINCIPES CLÉS

- La détermination du bénéfice imposable dans le cadre de l'IS est établie selon des règles semblables à celles utilisées dans le cadre des BIC. En conséquence de quoi, les règles étudiées dans les fiches 8, 9, 10, 11 et 14 peuvent être reprises en matière de bénéfices imposables à l'IS.
- Les conditions de forme et de fond de déductibilité des charges sont les mêmes que celles applicables aux sociétés soumises à l'impôt sur le revenu (voir fiche 14).
- Les produits résultant d'opérations non commerciales réalisées et comptabilisées par les sociétés soumises à l'IS sont soumis à cet impôt.

1 Période d'imposition

La déclaration doit être souscrite en principe dans les trois mois de la clôture de l'exercice. Pour les exercices arrêtés le 31 décembre, ou lorsqu'aucun exercice n'est clos au cours d'une année, la déclaration peut être souscrite au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai. Par tolérance, un délai supplémentaire de quinze jours est accordé pour la transmission des déclarations par voie électronique.

2 Produits financiers

Les principales particularités d'imposition des produits dans le cadre des sociétés soumises à l'IS sont présentées ci-dessous :

Produits	Modalités d'imposition
Dividendes reçus (sociétés soumises à l'IS)	• L'entreprise détient moins de 5 % du capital de la société versante : les dividendes sont imposés avec les autres produits. • L'entreprise détient au moins 5 % du capital de la société versante : – si l'entreprise n'opte pas pour le régime des sociétés mères et filiales le traitement des dividendes est similaire au cas précédent ; – si l'entreprise opte pour le régime spécial des sociétés mères et filiales, les dividendes comptabilisés sont déduits du résultat imposable. L'entreprise doit procéder à la réintégration d'une quote-part de frais et charges égale à 5 % du produit total des participations, crédits d'impôt compris.



Bénéfices provenant d'une société de personnes relevant de l'IR	Lorsqu'une société soumise à l'IS est associée d'une société relevant de l'IR, la part des bénéfices qui lui revient est intégrée dans les comptes sociaux et sera imposée selon les modalités et les taux propres de l'IS. Le résultat de la société relevant de l'IR (distribué ou porté en réserve) est supposé être disponible fiscalement à la clôture de l'exercice.
Intérêts des obligations	Les intérêts doivent être rattachés aux résultats imposables de l'exercice au cours duquel ils ont couru.
Produits de créances dépôts et cautionnements	Les produits de ces différents placements sont imposables au fur et à mesure qu'ils ont couru pendant l'exercice

3 Les charges

Les principales particularités d'imposition des charges dans le cadre des sociétés soumises à l'IS sont présentées ci-dessous :

Charges	Modalités de déduction		
Impôts et taxes	L'IS, les contributions rattachées sur l'IS, la taxe locale d'équipement et la taxe sur les véhicules de société, ne sont pas déductibles du résultat imposable à l'IS.		
Rémunérations des dirigeants et de leur conjoint	Les rémunérations des dirigeants sont normalement déductibles à la double condition qu'elles correspondent à un travail effectif et que leur montant ne soit pas excessif.		
Rémunérations versées au personnel	Les rémunérations versées au personnel ainsi que les charges sociales correspondantes sont déductibles selon les mêmes règles que dans les entreprises relevant des BIC.		
Remboursements de frais/ indemnités / allocations forfaitaires pour frais d'emploi	Sommes versées	Dirigeant salarié	Dirigeant non salarié
	Remboursement des frais réels	déductibles	déductibles
	Allocation forfaitaire pour frais	déductibles	déductibles
	Cumul de l'allocation forfaitaire pour frais et du remboursement des frais réels	Les deux sont déductibles	Les allocations forfaitaires ne sont pas déductibles
Jetons de présence	Limites de déductibilité : • Entreprises de moins de 5 salariés : 457 € x nombre de membres du conseil. • Autres entreprises : 5 % (moyenne annuelle des rémunérations brutes) x Nombre de membres du conseil. Les rémunérations brutes prises en compte sont : – pour les entreprises de plus de 200 salariés : celles des 10 personnes les mieux rémunérées ; – pour les entreprises de 200 salariés ou moins : celles des 5 personnes les mieux rémunérées.		
Charges financières	Les entreprises dont le montant des charges financières nettes est égal ou supérieur à 3 millions d'euros ne peuvent déduire que 75 % pour les exercices ouverts à compter du 01/01/2014. Ce dispositif ne s'applique pas si le montant des charges financières nettes est inférieur à 3 000 000 €.		



...

Charges	Modalités de déduction
Intérêts des comptes courants d'associés	Deux conditions doivent être réunies pour que les intérêts soient déductibles : – le capital doit être entièrement libéré ; – le taux maximum des intérêts déductibles est égal à la moyenne des taux effectifs pratiqués par des établissements de crédit pour des prêts à taux variables aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans (TMPV).
Abandons de créances à caractère financier consentis lors d'une procédure de conciliation, de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire	Ce régime est moins favorable que celui applicable aux abandons de créances à caractère commercial dont toutes les entreprises (quel que soit leur régime d'imposition) peuvent bénéficier sous certaines conditions (voir fiche 9). • <i>Du point de vue de la société mère :</i> – charge déductible dans la limite de la situation nette négative ; – pour la part de l'abandon qui correspond à la situation nette positive, la déductibilité est limitée à la proportion du capital de la filiale détenu par les autres associés. • <i>Du point de vue de la filiale :</i> L'abandon de créance est assimilé : – d'une part, à un profit pour la partie déductible chez la société mère ; – d'autre part, pour le surplus, à un apport de la société mère. Deux conditions sont nécessaires pour que cet apport ne soit pas imposable pour la filiale : – l'abandon est consenti par une société mère ; – la filiale doit s'engager à augmenter son capital au profit de la société mère d'une somme égale au montant de la créance abandonnée, et ceci avant la clôture du second exercice suivant celui au cours duquel l'abandon de créance est intervenu.

Application

La société anonyme Hamad a été créée le 01/05/2006.

Capital : 152 450 €.

Nombre de salariés : 280.

M. Hamad est président du conseil d'administration.

Le nombre d'administrateur était de 8 jusqu'à l'assemblée générale annuelle qui a décidé d'en porter le nombre à 10.

Les nouveaux administrateurs ont pris leurs fonctions le 1^{er} octobre.

La rémunération moyenne attribuée aux 10 salariés les mieux rémunérés s'élève à 57 929 €.

La moyenne des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises d'une durée supérieure à 2 ans est fixée (par hypothèse) pour 2014 à 2,79 %.

L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

Le comptable de l'entreprise a déterminé un bénéfice comptable avant impôt de 432 000 € pour l'exercice 2014 en tenant compte des éléments suivants :

Dividendes perçus

La société possède des participations dans deux sociétés :

- 18 % dans la société Pauini (société Italienne) ;
- 25 % dans la société Huchon (société française).

Elle a perçu au cours de l'exercice les dividendes suivants :

- 12 750 € de la société Pauini (15 % de retenue à la source) ;
- 60 000 € de la société Huchon.

La société Hamad a opté pour le régime des sociétés mères et filiales.

Rémunération et frais de M. Hamad

M. Hamad perçoit une rémunération de 8 600 € ainsi qu'une indemnité forfaitaire mensuelle pour frais de représentation de 700 €.

Au cours du mois de juin, il a présenté au service comptable pour remboursement :

- une note de frais pour un voyage d'affaires d'un montant de 520 € correspondant à deux nuits d'hôtel et deux repas ;
- une facture pour réparation de la voiture de la société qu'il a lui même payée pour un montant de 452 €.

Jetons de présence

38 110 € de jetons de présence ont été versés au cours de l'exercice à l'ensemble des administrateurs qui compose le conseil d'administration.

Intérêts des comptes courants

Les comptes courants sont rémunérés au taux de 3,79 % au titre de l'exercice qui s'achève le 31/12/2014.

Les sommes déposées tout au long de l'année sur les comptes courants sont les suivantes :

– M. Hamad, président du conseil d'administration :	137 200 €
– M. Naouri, actionnaire (10 % du capital) :	76 225 €
– M. Pavillon, actionnaire (3 % du capital) :	106 714 €

Abandons de créances

La SA Hamad possède une participation de 70 % dans sa filiale Culuir qui est en redressement judiciaire. La situation de la filiale de Veber est la suivante :

- actif réel : 800 000 € ;
- passif réel : 900 000 € (dont 150 000 € dus à la société mère).

La société Hamad abandonne une créance de 150 000 €.

Participation dans une SNC

La SA Hamad détient 20 % du capital d'une société en nom collectif (cette société n'a pas opté pour l'IS), dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile. Cette SNC a réalisé en 2013 un bénéfice avant impôt de 32 000 €, dont 24 000 € ont été distribués en mai 2014. Au titre de l'exercice 2014, elle a réalisé une perte de 14 000 €.

Déterminer le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice 2014.

Copyright © 2015 Dunod.

	Normalement déductible / imposable	À déduire	À réintégrer
• Bénéfice comptable • Dividendes <i>Société Pauini</i> – dividendes – quote-part de faits et charges (12 750 + 2 250) 5 % <i>Société Huchon</i> – dividendes – quote-part de frais et charges 60 000 × 5 % • Rémunération et frais de M. Hamad – La rémunération de M. Hamad est déductible à condition qu'elle ne soit pas excessive et qu'elle corresponde à un travail effectif. – L'indemnité mensuelle forfaitaire de 700 € pour frais de représentation est un complément de salaire, elle est donc normalement déductible. – Note de frais : M. Hamad est un dirigeant salarié, le cumul des allocations forfaitaires pour frais et du remboursement de frais réels ne pose pas de problème. – Remboursement facture : les 452 € ne sont qu'une avance de trésorerie pour une charge incombant normalement à l'entreprise et qui est intégralement déductible. • Jetons de présence Nombre d'administrateurs à retenir : $8 + (10 - 8) \frac{3}{12} = 8,5$ Jetons de présence déductibles : $5 \% \times 57\,929 \times 8,5 = 24\,619,83$ Jetons de présences non déductibles : $38\,110 - 24\,619,83 = 13\,490,17$ • Intérêts des comptes courants Intérêts versés : $(137\,200 + 76\,225 + 106\,714) \times 3,79 \% = 12\,133,28$ Intérêts déductibles : $(137\,200 + 76\,225 + 106\,714) \times 2,79 \% = 8\,931,88$ Intérêts non déductibles : $12\,133,28 - 8\,931,88 = 3\,201,40$ • Abandons de créances L'abandon de créance a ici un caractère financier, il est déductible partiellement car la filiale est en redressement judiciaire, en conséquence de quoi :	103 200 8 400 520 452 24 619,83 8 931,88	12 750 60 000	432 000 750 3 000 13 490,17 3 201,40

	Normalement déductible / imposable	À déduire	À réintégrer
– il est déductible à concurrence de la situation nette négative ; – au-delà de 100 000 €, il est déductible dans la proportion du capital de la filiale détenue par les autres associés, soit : $50\,000 \times 30\% = 15\,000\text{ €}$ Les 35 000 € restant ne sont pas déductibles. • Participation dans une SNC L'exercice 2013 était bénéficiaire de 32 000 € La participation de la SA Hamad s'élève à : $32\,000 \times 20\% = 6\,400\text{ €}$ Ces 6 400 € sont réputés être disponibles fiscalement fin 2013, et de ce fait ont supporté l'IS 2013. La part distribuée de ces bénéfices en 2014 doit être déduite pour la détermination du résultat imposable : $24\,000 \times 20\% = 4\,800\text{ €}$ L'exercice 2014 est déficitaire de 14 000 €. La participation de la SA dans ce déficit s'élève à : $14\,000 \times 20\% = 2\,800\text{ €}$	100 000 15 000	4 800 2 800	35 000
		80 350	487 441,57

Bénéfice imposable à l'IS : $487\,441,57 - 80\,350 = 407\,091,57\text{ €}$ arrondis à 407 092 €.

L'IS : régime des plus ou moins-values

17

- 1 Les titres de participation
- 2 Les cessions et concessions de brevets
- 3 Le régime d'imposition des plus ou moins-values nettes
- 4 Le régime fiscal de parts ou actions d'OPCVM

PRINCIPES CLÉS

- Le régime fiscal des plus-values dans le cadre des sociétés soumises à l'IS se distingue très fortement du régime applicable aux entreprises soumises aux BIC (voir fiche 12).
- Les cessions des titres de placement sont hors du champ d'application des plus-values.
- Les plus-values à long terme sur les titres de participation sont exonérées.
- Les plus ou moins-values réalisées lors de la cession d'immobilisations corporelles sont qualifiées à court terme.
- Les plus ou moins-values réalisées lors de la cession d'immobilisations incorporelles (autres que les titres de participation et titres de placement) sont qualifiées à court terme. Les cessions et les concessions de brevets bénéficient d'un régime particulier.
- Les plus-values réalisées sur les cessions des titres de sociétés à prépondérance immobilière cotés sont imposées au taux de 19 % (non traité dans cet ouvrage).
- Les plus ou moins-values latentes éventuellement constatées sur les parts ou actions d'OPCVM sont comprises dans le résultat imposable.

1 Les titres de participation

Pour relever du régime des plus ou moins-values, les titres de participation détenus par une société soumise à l'IS doit satisfaire aux conditions suivantes :

Définition fiscale des titres de participation

L'administration fiscale considère que les titres suivants ont la qualification de titres de participation :

- parts ou actions de sociétés ayant le caractère de titres de participation sur le plan comptable ;
- actions acquises en exécution d'une offre publique d'achat ou d'échange dont l'entreprise détentrice est l'initiatrice ;
- titres éligibles au régime des sociétés mères ;
- titres inscrits parmi les titres de participation ou à une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable.

Durée de détention	<i>Si la durée de détention < 2 ans</i> Les plus ou moins-values sont à court terme <i>Si la durée de détention ≥ 2 ans</i> Les plus ou moins-values sont à long terme
Évaluation des titres cédés	Méthode PEPS. La méthode du coût moyen pondéré (CMP) peut être utilisée sous certaines conditions.
Frais d'acquisition des titres de participation	Les frais d'acquisition doivent être obligatoirement incorporés au prix de revient des titres. Deux options : – un amortissement dérogatoire linéaire sur 5 ans ; – une déduction immédiate des frais d'acquisition, ce qui aura pour conséquences : • une réintégration extracomptable des frais d'acquisition au bénéfice imposable de l'exercice d'achat des titres, • une déduction extra-comptable au même rythme que les amortissements dérogatoires (non comptabilisés). Lors de la cession les frais d'acquisition amortis sont déduits du coût d'acquisition des titres pour le calcul de la plus ou moins-value.
Traitement fiscal de la plus-value à long terme	La plus-value à long terme est exonérée à la condition que l'entreprise réintègre au résultat imposable une quote-part de frais et charges égale à 12 % du montant brut de la plus-value. (Les moins-values à long terme sur les cessions des titres de participation ne viennent pas en diminution de l'assiette de la quote part de frais et charges.)
Dépréciations sur titres de participation	Dotation : moins-value à long terme à 0 % (réintégrée au résultat imposable ce qui a pour effet d'annuler la charge comptabilisée) ; Reprise : plus-value à long terme à 0 % (déduite du résultat imposable ce qui a pour effet d'annuler le produit comptabilisé).

2 Les cessions et concessions de brevets

Le résultat net des concessions de licences d'exploitation ainsi que les cessions de brevets bénéficient du régime des plus-values à long terme et sont imposables au taux de 15 %.

La moins-value résultant de la cession d'un brevet (élément amortissable par nature) constitue dans tous les cas une moins-value à court terme.

La détermination de la plus-value s'effectue selon les modalités du régime des BIC (voir fiche 12).

3 Le régime d'imposition des plus ou moins-values nettes

Les plus ou moins-values à court terme sont compensées afin de dégager une plus ou moins-value nette à court terme.

Les plus ou moins-values à long terme sont compensées selon leur taux d'imposition afin de dégager des plus ou moins-values nettes à long terme ventilées selon leur taux d'imposition.

Le régime d'imposition est résumé dans le tableau ci-dessous :

Plus ou moins-values nettes	Régime fiscal	Incidence sur le passage du résultat comptable au résultat fiscal
Plus-value nette à court terme	Pas de possibilité d'étalement ⁽¹⁾	Aucune opération comptable ou extra-comptable n'est à effectuer.
Moins-value nette à court terme	Déduite en comptabilité Déductible du bénéfice imposable	Aucune opération comptable ou extra-comptable à effectuer.
Plus-value nette à long terme	Entreprise bénéficiaire : • <i>Titres de participation</i> Pas d'imposition. Déduire extra-comptablement la plus-value • <i>Cessions et concessions de brevets</i> : imposition au taux de 15 %	Réintégration d'une quote-part de frais et charges de 12 % du montant de la plus-value brute exonérée. À déduire extracomptablement
	Entreprise déficitaire : • <i>Titres de participation</i> Pas d'imposition Déduire extra-comptablement la plus-value • <i>Cessions et concessions de brevets</i> : – soit imposition au taux de 15 % – soit compensation avec le déficit	Réintégration d'une quote-part de frais et charges de 12 % du montant de la plus-value brute exonérée. À déduire pour la détermination du résultat imposable. Aucune opération comptable ou extracomptable n'est à effectuer.
Moins-value nette à long terme	• <i>Moins-values nettes relevant du taux de 15 % (ou 19 %, taux en vigueur avant le 01/01/2005)</i> Peut compenser les 10 prochaines plus-values à long terme de même nature • <i>Moins-values relevant du taux de 0 %</i> : ni reportables, ni imputables	À réintégrer pour déterminer le résultat fiscal. À réintégrer pour déterminer le résultat fiscal

(1) Les plus-values à court terme générées à la suite d'un sinistre ou d'une expropriation peuvent être étalées en fonction de la durée moyenne d'amortissement pratiquée sur les biens indemnisés. Le calcul de cette moyenne est pondéré en fonction du coût d'acquisition des différents biens. La durée d'étalement est plafonnée à 15 années. Le montant de l'étalement est plafonné à la plus-value nette à court terme de l'exercice. La plus-value nette à court terme est répartie sur la durée de réintégration par parts égales, à compter de l'exercice suivant sa réalisation.

4 Le régime fiscal de parts ou actions d'OPCVM

À la clôture de chaque exercice, l'entreprise doit comprendre dans ses résultats imposables l'écart constaté entre :

- d'une part la valeur liquidative des titres d'OPCVM de l'exercice ;
- d'autre part, la valeur liquidative de ces titres à l'ouverture de l'exercice (ou leur prix d'acquisition si les titres ont été acquis au cours de l'exercice).

Lors de la cession de ces parts ou actions, le résultat imposable est déterminé à partir du prix d'acquisition ou de souscription, corrigé du montant des écarts d'évaluation qui ont été compris dans les résultats imposables.

Remarque

Une dépréciation éventuelle des parts ou actions d'OPCVM est déterminée par rapport à la valeur d'acquisition des titres d'OPCVM.

En cas d'écart négatif, l'entreprise comptabilise une dépréciation pour tenir compte de cette moins-value latente. Cette dépréciation entraînerait une double déduction, c'est la raison pour laquelle elle n'est pas déductible au niveau fiscal et doit être réintégrée.

Application

La société anonyme Bertrand a cédé au cours de l'exercice 2014 les éléments suivants :

Immeuble

- date d'acquisition : 01/05/2005.
- date de cession : 01/11/2014.
- prix d'acquisition : 700 000 € HT.
- amortissements à la date de la cession : 332 500 €.
- prix de cession : 780 000 €.

Brevets

- date d'acquisition : 01/11/2008.
- date de cession : 01/03/2014.
- prix d'acquisition : 25 000 € HT.
- amortissements à la date de la cession : 25 000 €.
- prix de cession : 8 000 €.

Titres de participation

La SA Bertrand cède la totalité d'une participation qu'elle avait dans une autre société.

Date d'acquisition	Quantité	Prix unitaire
06/06/2006	10 000	60
06/03/2013	1 000	58

Les 11 000 actions sont vendues pour un prix unitaire de 63 €.

L'entreprise utilise la méthode PEPS.

Fin 2014, la SA Bertrand a comptabilisé une dépréciation des titres de participation pour un montant de 20 000 €.

Renseignements complémentaires

La SA Bertrand a dégagé au titre de l'exercice 2014 un bénéfice avant impôt de 552 000 €. Une moins-value nette à long terme d'un montant de 25 000 € a été dégagée l'année précédente sur une cession de brevet.

1. Déterminer les plus ou moins-values nettes de l'exercice 2014 en indiquant le traitement fiscal.
2. Déterminer le bénéfice imposable à l'IS
3. Déterminer l'impôt dû au titre des plus-values à long terme.

Corrigé**1. Détermination et qualification des plus ou moins-values réalisées en 2014**

Éléments	Valeur d'origine	Reversement de TVA	Amortissements	VCN	Prix de cession	+ ou - values	Court terme		Long terme			
							+ values	- values	+ values		- values	
									0 %	15 %	0 %	15 %
Immeuble	700 000	68 600 ⁽¹⁾	332 500	436 100	780 000	343 900	343 900					
Brevets	25 000			0	8 000	8 000				8 000		
Titres	600 000			600 000	630 000	30 000			30 000			
Dépréciation	58 000			58 000	63 000	5 000	5 000				20 000	
						386 900	348 900		30 000	8 000	20 000	

(1) $700\,000 \times 19,60\% \times 10/20 = 68\,600$

Plus-value nette à court terme : 348 900 €.

Plus-value nette à long terme à 0 % : $30\,000 - 20\,000 = 10\,000$ €.

Plus-value nette à long terme à 15 % = 8 000 €.

2. Détermination du bénéfice imposable à l'IS

	À déduire	À réintégrer
Bénéfice comptable 2014	10 000	552 000
Plus-value nette à long terme à 0 %		
Quote-part de frais et charges : $30\,000 \times 12\%$		3 600
Plus-value à long terme à 15 %	8 000	
Totaux	18 000	555 600

Bénéfice imposable au taux normal : $555\,600 - 18\,000 = 537\,600$ €.

3. Imposition de la plus-value à long terme**Plus-value à long terme à 0 %**

À une imposition, hormis la quote-part de frais et charges qui a été réintégrée au bénéfice imposable au taux normal.

Plus-value à long terme à 15 %

La moins-value reportable étant supérieure au montant de la plus-value de l'année, aucune imposition n'est exigible au titre de l'exercice.

Il reste une moins-value reportable d'un montant de : $25\,000 - 8\,000 = 17\,000$ €.

- 1 Calcul de l'impôt sur les sociétés et des contributions additionnelles à l'IS
- 2 Imputation des crédits et réduction d'impôt sur l'IS
- 3 Les modalités de paiement de l'IS et des contributions sur l'IS

PRINCIPES CLÉS

- Le taux normal de l'impôt sur les sociétés est de 33,1/3 %.
- Un taux réduit de 15 % s'applique aux PME.
- L'assiette de l'IS est égale au bénéfice fiscal arrondi à l'euro le plus proche.
- Plusieurs contributions s'ajoutent au montant de l'IS, elles sont juridiquement distinctes de cet impôt et ne sont pas déductibles des résultats imposables.

1 Calcul de l'impôt sur les sociétés et des contributions additionnelles à l'IS

a. Impôt sur les sociétés

Il existe plusieurs taux d'imposition à l'impôt sur les sociétés :

- un taux normal fixé à 33,33 % ;
- un taux réduit applicable aux plus-values à long terme (fiche 17).

Les PME soumises à l'IS, dont le capital est entièrement libéré et détenu à 75 % par des personnes physiques et dont le chiffre d'affaires est inférieur à 7 630 000 €, bénéficient d'un taux d'IS réduit de 15 % dans la limite de 38 120 €. L'excédent est imposé à 33,1/3 %.

b. Contribution sociale de 3,3 %

Les entreprises imposées à l'impôt sur les sociétés et réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 7 630 000 € sont passibles d'une contribution de 3,3 % assise sur l'impôt sur les sociétés avant imputation des réductions et crédits d'impôt.

Un abattement de 763 000 € sur le montant imposable est applicable lors du calcul de la contribution sociale.

c. Contribution exceptionnelle d'IS de 10,7 %

Les entreprises imposées à l'impôt sur les sociétés et réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros sont assujetties à une contribution exceptionnelle égale à 10,7 % du montant de l'IS, avant imputation des réductions et crédits d'impôt. Cette contribution est applicable aux exercices clos jusqu'au 31.12.2016.

d. Contribution sur les revenus distribués de 3 %

Les entreprises soumises à l'IS (à l'exception des PME), sont soumises à une contribution de 3 % au titre des revenus distribués ou réputés distribués (dividendes, rémunérations et avantages occultes par exemple).

2 Imputation des crédits et réduction d'impôt sur l'IS

Impôt sur les sociétés brut

—

Imputation des créances non reportables et non restituables

Crédits d'impôt attachés aux dividendes d'une société étrangère non filiale	En pratique l'entreprise n'incorpore pas les crédits d'impôt au résultat imposable ; dans ce cas, la déduction est limitée à 66,2/3 % des crédits d'impôt.
Crédits d'impôt attachés aux dividendes d'une filiale étrangère	• L'entreprise opte pour le régime des sociétés mères (fiche 16) : aucune déduction des crédits d'impôt. • L'entreprise n'opte pas pour le régime des sociétés mère (fiche 16) : régime similaire aux entreprises non filiales.

—

Imputation des créances non reportables et restituables

On trouve notamment : le crédit d'impôt formation, le crédit d'impôt famille...

—

Imputation des créances reportables

On trouve notamment : le crédit d'impôt pour la recherche (fiche 15), le montant du report en arrière des déficits (fiche 19), le montant de la réduction d'impôt au titre du mécénat.

=

Montant à payer ou excédent d'IS

3 Les modalités de paiement de l'IS et des contributions sur l'IS

■ L'impôt sur les sociétés

L'entreprise doit verser des acomptes trimestriels avant de liquider le solde.

Le montant de chaque acompte d'IS est calculé à partir des résultats du dernier exercice clos (ou de l'avant-dernier exercice pour le calcul du 1^{er} acompte de l'exercice en cours ; dans ce cas, le 1^{er} acompte devra être régularisé avec le 2^e acompte).

Chacun des acomptes est égal à :

- 8,1/3 % du bénéfice taxé au taux normal de 33,13 % ;
- 3,75 % du bénéfice des PME imposé au taux réduit de 15 % ;
- 3,75 % du résultat net de la concession de brevets pour sa fraction imposée à 15 %.

Les grandes entreprises sont soumises à des règles particulières pour le calcul du dernier acompte de l'IS.

- Si l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, le paiement des acomptes doit être effectué au plus tard les 15 mars, 15 juin, 15 septembre et 15 décembre de chaque année.
- Si l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, le paiement des acomptes dépend des dates de clôture de l'exercice

Date de clôture de l'exercice précédent	1 ^{er} acompte	2 ^e acompte	3 ^e acompte	4 ^e acompte
du 20/02 au 19/05	15/06	15/09	15/12	15/03
du 20/05 au 19/08	15/09	15/12	15/03	15/06
du 20/08 au 19/11	15/12	15/03	15/06	15/09
du 20/11 au 19/02	15/03	15/06	15/09	15/12

Le paiement du solde de l'IS doit être effectué au plus tard le 15 du quatrième mois suivant la clôture de l'exercice.

■ La contribution sociale de 3,3 %

Quatre acomptes de 0,835 % doivent être versés selon les mêmes modalités que les acomptes de l'IS). L'assiette est néanmoins différente (voir titre 1, point b).

Le solde de la contribution est exigible avec le solde de l'IS.

■ La contribution sociale de 10,7 %

Un versement anticipé doit être versé avec le dernier acompte de l'IS dont le montant dépend du chiffre d'affaires de l'entreprise.

Le solde de la contribution est exigible avec le solde de l'IS.

■ La contribution de 3 % sur les revenus distribués

Le paiement de la contribution est effectué lors du premier versement d'acompte d'IS qui suit le mois de la mise en paiement.

Application

L'exercice comptable de la société anonyme Saunier débute le 1^{er} octobre et se termine le 30 septembre.

Cette entreprise remplit toutes les conditions pour bénéficier d'une imposition réduite au titre des PME.

Cette entreprise a réalisé les bénéfices imposables suivants :

- au 30/09/2013 : 96 000 €
- au 30/09/2014 : 249 400 €
- au 30/09/2015 : 356 000 €

1. Déterminer, la date limite de paiement et le montant des acomptes versés entre le 01/10/2014 et le 30/09/2015.
2. Déterminer le solde et la date limite de paiement de l'IS au titre de l'exercice dont la date de clôture est le 30/09/2015.

Corrigé

1. Date d'exigibilité de paiement et montant des acomptes

Acomptes	Date limite de paiement	Montant des acomptes
1 ^{er} acompte	15/12/2014	$(38\,120 \times 3,75\%) + (96\,000 - 38\,120) 8,1/3\% = 6\,252,83$ arrondis à 6 253 €.
2 ^e acompte	15/03/2015	$(38\,120 \times 3,75\%) + (249\,400 - 38\,120) 8,1/3\% = 19\,036,16$ arrondis à 19 036 €. Régularisation 1 ^{er} acompte : $19\,036 - 6\,253 = 12\,783$ €. Montant total du 2 ^e acompte $19\,036 + 12\,783 = 31\,819$ €.
3 ^e acompte	15/06/2015	$(38\,120 \times 3,75\%) + (249\,400 - 38\,120) 8,1/3\% = 19\,036,16$ arrondis à 19 036 €.
4 ^e acompte	15/09/2015	$(38\,120 \times 3,75\%) + (249\,400 - 38\,120) 8,1/3\% = 19\,036,16$ arrondis à 19 036 €.

2. Solde de l'IS

- Date limite du paiement du solde de l'IS : 15/01/2016.

- Montant du solde de l'IS

Montant de l'IS : $38\,120 \times 15\% =$

5 718 €

$(356\,000 - 38\,120) 33,1/3\% =$

105 960 €

Total IS 2015 :

111 678 €

- Solde de l'IS dû au 15/01/2016

111 678 €

Acomptes versés : $6\,253 + 31\,819 + 19\,036 + 19\,036 =$

– 76 144 €

Solde de l'IS dû :

35 534 €

- 1 Plafonnement du déficit reportable en avant
- 2 Mise en œuvre du report en arrière des déficits

PRINCIPES CLÉS

Le déficit fiscal des sociétés soumises à l'IS peut être :

- soit reporté sans limitation de durée mais dans certaines limites sur les bénéfices suivants permettant d'y faire face ;
- soit reporté sous certaines conditions en arrière sur les bénéfices de l'exercice précédant l'exercice déficitaire.

1 Plafonnement du déficit reportable en avant

Le montant des déficits reportables des exercices antérieurs sur le bénéfice de l'année est plafonné.

Le déficit reportable en avant ne peut être déduit du bénéfice de l'exercice suivant que dans la limite d'une part fixe de 1 000 000 € majorés de 50 % du bénéfice excédant ce seuil, ce qui revient de fait à instaurer un bénéfice minimal taxable si le déficit reportable est supérieur à 1 000 000 €.

La part fixe du plafond peut être majorée du montant des abandons de créance consentis à une société si celle-ci fait l'objet d'une procédure de conciliation, de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire.

La fraction du déficit non déduite du fait du plafonnement est imputable sur les bénéfices suivants sans limitation de durée et selon les mêmes modalités.

2 Mise en œuvre du report en arrière des déficits

Bénéfices ne pouvant pas faire l'objet d'une imputation en arrière	• Fraction des bénéfices distribués. • Plus-values à long terme imposées à un taux réduit. • Bénéfices⁽¹⁾ dont l'imposition a été compensée à l'aide de crédits d'impôt (limitée à la fraction du bénéfice non distribuée). • Bénéfices ayant fait l'objet d'une exonération totale ou partielle (jeunes entreprises innovantes, pôle de compétitivité, zones franches etc.)⁽²⁾. • L'imputation ne peut se faire que dans la limite d'un plafond de 1 000 000 €.
Déficits reportables en arrière	L'option ne peut être exercée qu'au titre de l'exercice où le déficit est constaté.
Calcul de la créance	• Le report en arrière permet d'imputer le déficit constaté au titre de l'exercice sur le bénéfice de l'année précédente. • Lorsqu'un déficit est susceptible d'être reporté en arrière sur les bénéfices d'un exercice soumis pour partie au taux de 15 % et pour partie au taux normal de l'impôt sur les sociétés, l'imputation est réalisée en priorité sur le bénéfice soumis au taux normal puis sur le bénéfice soumis au taux réduit. • Cette imputation fait naître une créance égale au montant de l'impôt sur les sociétés correspondant au bénéfice sur lequel est imputé le déficit.
Utilisation de la créance	• Paiement de l'IS au taux normal ou taux réduit (acomptes, solde, rappel d'IS). • Aucune imputation possible sur les contributions additionnelles à l'IS. • La créance est remboursée cinq années après l'exercice au titre duquel l'option a été exercée. • La créance peut être mobilisée auprès d'un établissement de crédit ; • La créance n'étant pas imposable, la comptabilisation dans un compte de produits oblige l'entreprise à pratiquer une déduction extracomptable.

(1) Les crédits d'impôts attachés aux revenus mobiliers sont réputés affectés dans les mêmes proportions pour le paiement de l'IS au taux normal ou au taux réduit.

Les autres crédits d'impôt ne peuvent compenser que les bénéfices imposés au taux normal.

(2) Les bénéfices exonérés dans le cadre du régime des sociétés mères ou les bénéfices réalisés hors de France ne viennent pas minorer le bénéfice d'imposition.

Applications

- 1** Une société anonyme a dégagé au titre de l'exercice 2014 un déficit fiscal d'un montant de 260 000 €.

Cette entreprise ne bénéficie pas du régime des petites et moyennes entreprises.

Années	Bénéfices fiscaux imposables au taux normal	Bénéfices distribués au titre de ces exercices	Plus-value nette à long terme imposable au taux de 15 %	Crédits d'impôt attachés à des revenus de source étrangère ⁽¹⁾	Crédit d'impôt recherche
2013	155 000	40 000	5 800		7 500

(1) Non comptabilisés.

Déterminer le montant de la créance reportable en arrière.

Corrigé

Calcul de la créance reportable en arrière

Sur l'exercice 2013

Bénéfice fiscal non distribué : $155\,000 - 40\,000 = 115\,000$ €.

Montant de l'IS acquitté au moyen du crédit d'impôt recherche : 7 500 €.

Montant du bénéfice dont l'impôt a été acquitté à l'aide du crédit d'impôt recherche : $7\,500 / 33,1/3\% = 22\,500$ €.

Fraction du bénéfice non distribué dont l'impôt a été acquitté grâce au crédit d'impôt recherche : $22\,500 \times 115\,000 / 155\,000 = 16\,693,55$ arrondis à 16 694 €.

Imputation possible sur l'exercice 2014

$115\,000 - 16\,694 = 98\,306$ €.

Aucune imputation possible sur l'IS payé au titre de la plus-value à long terme.

Créance sur l'État : $98\,306 \times 33,1/3\% = 32\,768,66$ arrondis à 32 769 €.

- 2** Une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile réalise un bénéfice imposable au titre de l'exercice 2014 d'un montant de 2 500 000 €.

Les déficits reportables au titre des exercices précédents s'élèvent à 2 600 000 €.

Corrigé

Déficit reportable : $1\,000\,000 + (2\,500\,000 - 1\,000\,000) 50\% = 1\,750\,000$ €

Bénéfice imposable au titre de l'exercice 2014 : $2\,500\,000 - 1\,750\,000 = 750\,000$ €

Déficit reportable sur les exercices suivants : $2\,600\,000 - 750\,000 = 1\,850\,000$ €

- 1 Détermination de l'impôt sur le revenu à payer
- 2 Règle de l'imposition par foyer fiscal
- 3 Territorialité de l'impôt sur le revenu

PRINCIPES CLÉS

- L'impôt sur le revenu est un impôt direct annuel qui frappe le revenu net global des personnes physiques.
- Le revenu net global est égal à la somme des revenus nets catégoriels perçus par le foyer fiscal au titre d'une année civile sous réserve de déduire le cas échéant les déficits éventuellement imputables.
- Les différents revenus catégoriels composant le revenu imposable sont : les traitements et salaires, les bénéfices industriels et commerciaux, les revenus des capitaux mobiliers, les revenus fonciers, les rémunérations des gérants et associés de société, les bénéfices agricoles, les bénéfices non commerciaux.
- Les plus-values des particuliers bien que considérés comme un revenu catégoriel, sont imposées selon des modalités différentes.
- L'impôt sur le revenu est personnel car il prend en considération la situation personnelle et familiale du contribuable.
- L'imposition des revenus à l'impôt sur le revenu dépend du domicile fiscal de la personne concernée et de l'origine de ses revenus.

1 Détermination de l'impôt sur le revenu à payer

a. Calcul du revenu net imposable

Cumul des revenus nets catégoriels ⁽¹⁾
=
Revenu brut global
-
Charges déductibles du revenu brut global et abattements éventuels
=
Revenu net imposable

(1) Les revenus provenant de chaque catégorie sont des revenus bruts, seuls les revenus nets catégoriels sont retenus pour la détermination du revenu imposable. Les revenus nets sont obtenus en déduisant du revenu brut de la catégorie les dépenses effectuées pour l'acquisition et la conservation de ce revenu.

b. Calcul de l'impôt net à payer

Impôt brut
–
Réductions d'impôts et décotes
–
Crédits d'impôt
=
Impôt à payer

2 Règle de l'imposition par foyer fiscal

L'imposition à l'IR est établie sur l'ensemble des revenus des membres du foyer fiscal. Dans une même famille, chaque foyer fiscal doit établir une déclaration séparée. Le foyer fiscal est constitué du contribuable lui-même, de son conjoint (les personnes pacsées sont fiscalement considérées comme des personnes mariées) et des enfants célibataires âgés de moins de 18 ans ou infirmes.

Les principales situations ainsi que les options éventuelles sont résumées dans le tableau ci-dessous.

Personnes concernées	Régime sans option	Options et conséquences
Enfant célibataire mineur	• Personne à charge • Imposition avec le foyer fiscal des parents	Une imposition distincte peut être demandée par les parents si l'enfant possède des revenus propres ; dans ce cas, il n'est plus à la charge des parents.
Enfant célibataire majeur : – âgé de moins de 21 ans – ou de moins de 25 ans si étudiant	• N'est pas à la charge des parents • Est imposé séparément	Sur demande de l'enfant et avec l'accord des parents : rattachement au foyer fiscal des parents. Il est alors considéré comme à la charge des parents. L'option est annuelle et irrévocable. Les revenus de l'enfant sont ajoutés aux revenus du foyer des parents. Si les enfants ne demandent pas le rattachement et que leurs parents leur versent une pension alimentaire, ils doivent déclarer cette pension avec leurs revenus (mais la pension reçue ne sera imposable que dans la limite de déduction chez les parents, soit 5 726 € (pour les revenus 2014 déclarés en 2015).
Enfant ayant fondé un foyer distinct ou chargé de famille et : – âgé de moins de 21 ans – ou de moins de 25 ans si étudiant	• N'est plus à la charge des parents • Est imposé séparément	Sur demande de l'enfant et avec l'accord des parents : possibilité de rattachement au foyer fiscal des parents. L'enfant n'est pas considéré comme à charge des parents, les revenus du ménage s'ajoutent à ceux du foyer, les parents bénéficient d'un abattement de 5 726 € par personne (valeur revenus 2014 déclarés en 2015).

3 Territorialité de l'impôt sur le revenu

■ Domicile fiscal

Les personnes qui ont leur domicile fiscal en France sont passibles de l'impôt sur le revenu à raison de l'ensemble de leurs revenus de source française et de source étrangère.

On considère qu'une personne a son domicile fiscal en France lorsqu'elle satisfait l'un des critères suivants :

Critères d'ordre personnel	• Avoir son foyer sur le territoire français (résidence habituelle et permanente). • Avoir en France son lieu de séjour principal (plus de 183 jours par an).
Critères d'ordre professionnel	• Exercer en France une activité professionnelle, salariée ou non (sauf s'il s'agit d'une activité accessoire). • Exercer en France son activité principale.
Critères d'ordre économique	• Avoir en France le centre de ses intérêts économiques (siège des affaires ou des principaux investissements ou de l'administration des biens).

Il faut noter que, dans le cas d'un couple marié, il suffit que l'un des deux conjoints se trouve dans l'une de ces situations pour qu'il soit réputé avoir son domicile fiscal en France.

Remarque

Pour l'application de l'impôt sur le revenu, la France comprend du point de vue territorial :

- la France continentale, la Corse et les îles du littoral ;
- les cinq départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique, Réunion et Mayotte).

■ Origine des revenus

Les principes territoriaux d'imposition à l'IR sont résumés dans le tableau ci-dessous :

Domicile fiscal	Revenus de source française	Revenus de source étrangère
En France	Imposable à l'IR	Imposable à l'IR
Hors de France	Imposable à l'IR	Non imposable à l'IR ⁽¹⁾

(1) Les personnes non domiciliées en France sont en principe, et sauf convention internationale, imposables sur leurs revenus de source française.

À fin de garantir le versement de l'IR dû au Trésor, certains revenus supportent une retenue à la source ou un prélèvement.

Application

M. et Mme Larivière sont mariés sous un régime de séparation de biens :
Ils ont trois enfants :

- Rémi 22 ans, étudiant à la faculté de droit de Grenoble ;
- Camille 19 ans, étudiante en classes préparatoires au DCG ;
- Julie 14 ans, lycéenne.

Larivière est plombier ; il dirige son entreprise individuelle de 5 salariés.

Mme Larivière est fonctionnaire.

- 1. Indiquer les différents foyers fiscaux si aucune option n'est exercée.**
- 2. Indiquer le régime fiscal applicable aux revenus du foyer fiscal des parents Larivière, si tous les enfants qui le peuvent ont demandé à être rattachés à leurs parents.**

Corrigé

1. Différents foyers fiscaux si aucune option n'est exercée

Si aucune option n'est exercée, nous sommes en présence de trois foyers fiscaux : M. et Mme Larivière et leur benjamine Julie, Rémi et Camille ; ces derniers étant majeurs, ils forment chacun un foyer fiscal.

Le régime matrimonial du couple Larivière est sans incidence sur la composition du foyer fiscal.

2. Revenus du foyer fiscal si les enfants demandent leur rattachement

Le rattachement de Rémi et Camille ajoute deux personnes à charge au foyer fiscal des parents Larivière.

Si M. et Mme Larivière versent une pension à leurs enfants, elle n'est plus déductible (elle l'était à hauteur de 5 726 € par enfant, valeur 2014, en cas d'imposition séparée).

PRINCIPES CLÉS

- Les traitements et salaires comprennent les rémunérations versées aux personnes qui sont liées par un contrat de travail à leur employeur, ainsi que les rémunérations assimilées aux salaires (traitements des fonctionnaires par exemple) et diverses indemnités.
- Les rémunérations versées aux dirigeants de certaines sociétés sont imposables dans la catégorie de traitements et salaires. Ce sont :
 - les salaires perçus au président du conseil d'administration, aux directeurs généraux, aux membres du directoire dans les sociétés anonymes ;
 - les salaires perçus par les gérants majoritaires de SARL ;
 - les jetons de présences spéciaux ;
 - les salaires versés au conjoint de l'exploitant individuel (ou de l'associé d'une société de personnes), dans la mesure où ils sont déductibles du bénéfice de l'entreprise et ont donné lieu au versement de cotisations sociales.
- Certains revenus sont exonérés. On trouve notamment :
 - les allocations pour frais d'emploi (à l'exception des indemnités versées aux dirigeants salariés) si elles ne se cumulent pas avec les frais réels et qu'elles sont utilisées conformément à leur objet ;
 - les prestations familiales légales (allocations logement, allocations familiales etc.) ;
 - les salaires, dans la limite de 3 SMIC mensuels, versés aux lycéens et étudiants âgés de 25 ans au plus.

La détermination du revenu net de la catégorie des traitements et salaires

$$\text{Revenu net} = \text{Revenu brut} - \text{Charges déductibles}$$

a. Revenu brut

Voir principes clés ci-dessus.

b. Charges déductibles du revenu brut

■ Cotisations sociales déductibles

Régime de base de sécurité sociale	Déductible, sans limite
Autres cotisations déductibles ⁽¹⁾	• Cotisations versées à des régimes de retraite supplémentaires ou de prévoyance complémentaires obligatoires (dans la limite d'un certain plafond). • Cotisations d'assurances chômage payées par les salariés. • CSG déductible (à hauteur de 5,1 %).
Régimes facultatifs	• Cotisations versées au titre d'un PERP, PREFON ou assimilés : déductibles sous certaines limites du revenu imposable. • Cotisations volontaires à d'autres régimes facultatifs non déductibles.

(1) A compter de l'imposition des revenus 2013, la prise en charge par l'employeur d'une partie des cotisations des contrats collectifs de complémentaire santé est assimilé à une rémunération et est soumise à l'impôt sur le revenu.

■ Intérêts d'emprunts déductibles

Souscription au capital des sociétés nouvelles ou des sociétés coopératives et participatives :

- délai de conservation des titres souscrits : 5 ans ;
- montant annuel déductible des intérêts des emprunts : 15 250 € maximum sans pouvoir dépasser 50 % du salaire brut versé.

■ Frais professionnels

Régime de la déduction forfaitaire de 10 % :

- minimum par salarié : 426 € ⁽¹⁾
- maximum par salarié : 12 157 €

Régime de la déduction des frais réels

Le salarié renonce alors à la déduction forfaitaire de 10 % et à l'exonération des allocations pour frais d'emploi et des remboursements de frais perçus.

Principaux frais dont la déduction est admise

Nature des frais déductibles	Observations
Frais de transport du domicile au lieu de travail	À condition que la distance domicile travail ne soit pas anormale (une distance de 40 km est acceptée).
Frais de nourriture	Uniquement les frais supplémentaires de repas pris sur le lieu de travail si le salarié ne peut pas retourner à son domicile (frais diminué de la valeur d'un repas pris à la maison, cette valeur est déterminée chaque année par l'administration fiscale).
Déplacements professionnels	Frais supplémentaires, transports, nourriture, hébergement.

• • •

(1) Porté à 936 € pour les personnes inscrites en tant que demandeur d'emploi depuis plus d'un an.

Nature des frais déductibles	Observations
Frais de séjour à l'étranger	Si imposés par l'employeur.
Frais vestimentaires spécifiques	En rapport avec la profession exercée.
Dépenses relatives à l'acquisition et à l'entretien d'un local professionnel	Dans le cas où l'employeur ne met pas à la disposition du salarié le bureau correspondant à l'exercice de la profession.
Dépenses de mobilier, de matériel et d'outillage	D'une valeur inférieure à 500 €, dans le cas contraire déduction d'une annuité d'amortissement linéaire.
Cotisations syndicales	Ainsi que celles versées au comité d'entreprise.
Frais d'usage d'une voiture personnelle	Utilisée à des fins professionnelles.

Application

Un représentant de commerce a perçu au cours de l'année 2014 un salaire annuel de 32 000 € et une allocation pour frais d'emploi de 18 000 €.

Les frais professionnels réels pour l'année 2014 s'élèvent à 15 200 €.

1. Indiquer quels sont les choix possibles en matière de déduction des frais professionnels.
2. Déterminer le montant des salaires imposables dans chacune des hypothèses.

Corrigé

1. Choix possible en matière de déduction des frais professionnels

- Soit déduire forfaitairement 10 % de ses salaires au titre des frais professionnels (1^{re} hypothèse).
- Soit opter pour la déduction des frais professionnels (2^e hypothèse).

2. Montant des salaires imposables

	1 ^{re} hypothèse	2 ^e hypothèse
• Salaire :	32 000	32 000
• Allocation pour frais :		18 000
• Salaire brut :	32 000	50 000
• Déduction forfaitaire de 10 % :	- 3 200	
• Déduction des frais réels :		- 15 200
• Salaire imposable :	28 800	34 800

Le contribuable n'a pas intérêt à opter pour la déduction des frais réels.

L'IR : les revenus des capitaux mobiliers

- 1 L'imposition des placements à revenus fixes
- 2 L'imposition des placements à revenus variables
- 3 Les frais déductibles des revenus mobiliers bruts

PRINCIPES CLÉS

- Les produits des placements financiers réalisés par les particuliers sont imposables dans la catégorie des revenus mobiliers.
- On distingue deux grandes catégories de produits financiers :
 - les produits de placements à revenus variables, ils correspondent à des distributions de bénéfices (ou assimilés) effectués par des sociétés soumises à l'IS (dividendes et revenus assimilés) ;
 - les produits de placements à revenus fixes sont constitués essentiellement par toutes les formes de prêts d'argent rémunérés par un intérêt (intérêts des obligations par exemple).
- Certains revenus financiers sont exonérés de l'impôt sur le revenu. Il s'agit principalement des intérêts de certains comptes d'épargne : livret A, livret de développement durable, épargne logement, épargne populaire.
- Certains revenus financiers bénéficient d'un traitement fiscal plus favorable ; les plans d'épargne en actions, les contrats d'assurance vie par exemple.
- Les prélèvements sociaux, s'ils sont exigibles (voir fiche 28), sont prélevés à la source.

1 L'imposition des placements à revenus fixes

a. Principe

Les produits de placement à revenu fixe sont normalement déclarés par le bénéficiaire pour l'imposition dans la catégorie des revenus des capitaux mobiliers. Ces revenus sont imposés en deux temps :

- à titre d'acompte de l'impôt sur le revenu, un prélèvement obligatoire non libératoire de 24 %, calculé sur le montant brut des revenus, prélevé à la source par la personne qui en assure le paiement ;
- une imposition avec les autres revenus au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Le prélèvement de 24 % est déduit de l'impôt dû au titre de l'année où il a été prélevé. Si l'impôt est inférieur au prélèvement obligatoire, l'excédent est remboursé.

b. Prélèvement libératoire

Si les revenus de ces placements n'excèdent pas 2 000 € au titre de l'année, une option pour un prélèvement libératoire de 24 %, majoré des prélèvements sociaux est possible. L'option est exercée lors du dépôt de la déclaration à l'impôt sur le revenu.

c. Dispense du prélèvement obligatoire

Les contribuables célibataires divorcés ou veufs dont le revenu fiscal de référence de l'avant dernière année est inférieur à 25 000 € peuvent demander à être dispensés du prélèvement de 24 %. Ce plafond est porté à 50 000 € pour les couples soumis à une imposition commune. Ces revenus financiers sont imposés uniquement au barème progressif à l'impôt sur le revenu.

d. Prélèvements sociaux

Ces produits sont soumis aux prélèvements sociaux, précomptés à la source en même temps de l'acompte de 24 %, s'élevant à 15,5 %.

5,1 % de la CSG sont déductibles du revenu imposable.

2 L'imposition des placements à revenus variables

a. Les dividendes

Les dividendes sont imposés en deux temps :

- à titre d'acompte de l'impôt sur le revenu, un prélèvement obligatoire non libératoire de 21 %, calculé sur le montant brut des revenus est prélevé à la source par la personne qui assure le paiement ;
- une imposition avec les autres revenus au barème progressif de l'impôt sur le revenu après un **abattement de 40 %**. L'imputation du prélèvement obligatoire sur l'impôt sur le revenu est identique à celle pratiquée sur les revenus fixes.

Les dividendes bénéficient selon les mêmes modalités que les intérêts de la dispense du prélèvement obligatoire mais avec des plafonds différents soit : 50 000 € pour les contribuables divorcés ou veufs porté à 75 000 € pour les couples soumis à une imposition commune.

Ces produits sont imposés, selon les mêmes modalités que les revenus variables, aux prélèvements sociaux (l'abattement de 40 % étant également imposable aux prélèvements sociaux).

b. Les autres distributions

D'autres revenus sont considérés fiscalement comme du bénéfice distribué, ils sont imposés au barème progressif de l'impôt sur le revenu sans abattement et pour certains d'entre eux pour 125 % de leur montant. Ces revenus sont soumis au prélèvement obligatoire et non libératoire de 24 % imputable sur l'impôt sur le revenu.

Revenus ne bénéficiant pas de l'abattement de 40 %	Revenus ne bénéficiant pas de l'abattement de 40 % et étant imposés sur 125 % de leur montant
• Jetons de présence ordinaire • Avances, prêts ou acomptes aux associés (considérés comme revenus distribués sauf preuve du contraire)	• Rémunérations et avantages occultes (salaires ne correspondant pas à un travail effectif par exemple) • Dépenses somptuaires ⁽¹⁾

(1) ce sont des dépenses qui ne sont pas déductibles fiscalement du bénéfice de la société distributrice (chasse, pêche etc.).

3 Les frais déductibles des revenus mobiliers bruts

Les frais déductibles sont essentiellement composés des droits de garde des titres en portefeuille et des frais d'encaissement des coupons.

Les frais suivants engagés pour la gestion des titres ne sont pas déductibles :

- frais de courtage ;
- frais d'abonnement à des revues financières ;
- intérêts d'emprunt contractés pour l'acquisition des titres ;

Application

Monsieur et Madame Fournier sont mariés depuis plusieurs années.

Monsieur Fournier dirige une SARL (capital 1 000 parts sociales à 100 € la part) ; il possède 55 % des parts sociales de cette société.

L'assemblée générale de la SARL dirigée par M. Fournier a décidé de verser un dividende de 5 € par parts sociales.

M. Fournier a perçu : 2 000 € de jetons de présence ; ces jetons ordinaires sont déductibles au niveau de la société.

M. Fournier a bénéficié d'une rémunération considérée comme excessive au titre de l'année 2013, que l'administration fiscale a évaluée à 25 000 €.

Mme Fournier gère un portefeuille de valeurs mobilières.

Elle a perçu au cours de l'année 2014 les sommes suivantes :

- 3 600 € d'intérêts de revenus d'obligations françaises émises en 2005 ;
- 6 000 € de dividendes de diverses sociétés anonymes françaises ;
- 400 € d'intérêt provenant d'un livret de développement durable.

Indiquer les différents régimes fiscaux applicables aux revenus mobiliers perçus en 2014.

Corrigé

Régimes fiscaux applicables aux revenus mobiliers perçus

Dividendes

Dividendes reçus de la SARL de M. Fournier :

- nombre de parts de M. Fournier : $1\,000 \times 55\% = 550$ parts sociales
- dividendes perçus : $550 \times 5 = 2\,750$ €

Dividendes perçus par Mme Fournier : 6 000 €.

L'imposition est réalisée en deux temps

1. Un prélèvement à la source de 21 % majoré des prélèvements sociaux au taux de 15,5 % est prélevé à la source en 2014.

$$8\,750 \times 21\% = 1\,837,50 \text{ arrondi à } 1\,838 \text{ €}$$

2. Imposition dans le cadre de la catégorie des revenus mobiliers lors de la déclaration des revenus 2014 établie en 2015.

– dividendes de la SARL :	2 750 €
---------------------------	---------

– dividendes du portefeuille de Mme Fournier :	6 000 €
--	---------

Total des dividendes perçus :	8 750 €
-------------------------------	---------

– abattement de 40 % :	– 3 500 €
------------------------	-----------

Total imposable :	5 250 €
-------------------	---------

5,1 % de la CSG est déductible du revenu imposable de l'année de son paiement.

Jetons de présence

Les jetons de présence ordinaires sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus mobiliers.

Rémunération excédentaire de M. Fournier

Ces rémunérations sont imposables dans la catégorie des revenus mobiliers pour 125 % de leur montant, soit une assiette d'imposition de $25\,000 \times 125\% = 31\,250$ €.

Intérêt des revenus d'obligations

L'imposition est réalisée en deux temps

1) Lors de l'encaissement en 2014, prélèvement à la source de 24 % majoré des prélèvements sociaux au taux de 15,5 % :

$$3\,600 \times 24\% = 864 \text{ €}$$

2) L'imposition des 3 600 € dans la catégorie des revenus mobiliers lors de la déclaration des revenus 2014 établie en 2015.

5,1 % de la CSG sont déductibles du revenu imposable de l'année de son paiement.

Intérêt du livret de développement durable

Ces intérêts ne sont pas imposables à l'impôt sur le revenu, ni aux prélèvements sociaux.

Synthèse

Revenus imposés à l'IR dans la catégorie des revenus mobiliers :

– dividendes :	5 250 €
----------------	---------

– jetons de présence ordinaires :	2 000 €
-----------------------------------	---------

– rémunération excessive :	31 250 €
----------------------------	----------

– Intérêts des obligations	3 600 €
----------------------------	---------

Total :	42 100 €
---------	----------

Les prélèvements obligatoires sur les dividendes et les intérêts d'obligations sont de : $1\,838 + 864 = 2\,702$ € et déduits de l'impôt sur le revenu du foyer fiscal Fournier.

En cas d'excédent, ils sont remboursés.

L'IR : la rémunération des dirigeants

- 1 Tableau récapitulatif du traitement fiscal des rémunérations des dirigeants de société.
- 2 Régime des rémunérations de l'article 62 du CGI

Principes clés

- Les modes d'imposition des dirigeants d'entreprise dépendent du régime d'imposition de leur entreprise et de la nature de leur rémunération.
- Dans les entreprises non soumises à l'IS, les rémunérations versées aux dirigeants sont considérées comme un bénéfice distribué et ne sont jamais déductibles pour la détermination du résultat imposable à l'IR.
- Dans les sociétés soumises à l'IS, les rémunérations considérées comme excessives ou injustifiées sont :
 - réintégrées aux bénéfices imposables ;
 - relèvent de la catégorie des revenus mobiliers pour l'imposition à l'impôt sur le revenu sur une base majorée de 25 %.
- Les avantages en nature sont considérés comme un complément de rémunération imposé à l'IR dans la catégorie dont relève le bénéficiaire (traitements et salaires ou article 62).

Les règles d'imposition des rémunérations imposables selon l'article 62 du CGI (rémunérations de certains dirigeants de société) sont identiques à celles de la catégorie des traitements et salaires.

1 Tableau récapitulatif du traitement fiscal des rémunérations des dirigeants de sociétés

Sociétés/Bénéficiaires/ Types de rémunérations	Déductible du bénéfice imposable	Catégorie d'imposition
Entrepreneur individuel	Non	BIC ou BA ou BNC (suivant l'activité)
<i>SNC n'ayant pas opté pour l'IS</i> – associés et gérants	Non	BIC ou BA ou BNC (suivant l'activité de la société)
<i>SNC ayant opté pour l'IS</i> – associés et gérants	Oui	Art. 62 du CGI



• • •

Sociétés/Bénéficiaires/ Types de rémunérations	Déductible du bénéfice imposable	Catégorie d'imposition
SARL – gérants majoritaires – gérants minoritaires	Oui Oui	Art. 62 du CGI Traitements et salaires
<i>Société anonyme</i> – président du conseil d'adminis- tration directeur général, direc- teur général délégué, membre du directoire :		
• rémunérations	Oui	Traitements et salaires
• jetons de présence spéciaux	Oui	Traitements et salaires
– membres du conseil d'adminis- tration ou du conseil de surveil- lance (jetons de présence)	Oui (en partie)	Revenus mobiliers

2 Régime des rémunérations de l'article 62 du CGI

Les rémunérations imposables sont les sommes perçues (appointements, indemnités) effectivement au cours de l'année.

Les règles d'imposition sont identiques à celles de la catégorie des traitements et salaires.

Application

M. Florimont envisage de créer une SARL.

Il en sera le gérant dirigeant, aucun membre de sa famille ne participe à la société.

La répartition des parts sociales n'est pas encore finalisée, plusieurs hypothèses sont envisagées en ce qui concerne le pourcentage des parts lui revenant : 50 %, 45 % ou 60 %.

Déterminer le régime d'imposition des revenus perçus par M. Florimont.

Corrigé

Le régime fiscal des rémunérations perçues est le même que M. Florimont possède 50 % ou 45 % des parts sociales. Il est qualifié de gérant minoritaire ; les rémunérations perçues sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires (voir fiche 20).

Avec 60 % des parts sociales, M. Florimont a le statut de gérant majoritaire ; ses revenus sont imposables à l'impôt sur le revenu en fonction de l'article 62 du CGI (rémunérations de certains dirigeants de sociétés).

- 1 Régime du microfoncier
- 2 Régime du réel

PRINCIPES CLÉS

- Les revenus fonciers sont constitués du produit des locations immobilières des propriétés appartenant aux membres du foyer fiscal.
- Les revenus d'immeubles, inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, soumise à un régime réel d'imposition, sont soumis à l'IR dans la catégorie des BIC, s'ils sont accessoires à l'activité principale.
- Les revenus de locations en meublé sont imposables à l'IR dans la catégorie des BIC.
- Les logements et locaux d'habitation, dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas imposables à l'impôt sur le revenu.
- Les revenus fonciers sont imposables soit au régime du microfoncier, soit au régime du réel normal.
- Des incitations fiscales existent afin de favoriser l'investissement locatif.

1 Régime du microfoncier

Les contribuables dont les revenus fonciers bruts n'excèdent pas 15 000 € sont imposables de droit au régime du microfoncier. Le montant brut des loyers et porté directement sur leur déclaration annuelle, le revenu net imposable est égal à 70 % (valeur 2014) du revenu brut déclaré, l'abattement de 30 % représente l'intégralité des charges déductibles, aucune autre déduction n'est admise. Une option pour le régime du réel est possible. L'option est globale et s'applique pour trois ans ; à l'issue de la période triennale, l'option est renouvelée tacitement pour un an.

2 Régime du réel

a. Détermination du revenu imposable

Revenu brut
• Loyers bruts perçus dans l'année. • Revenus accessoires : redevances droit de chasse, etc. • Revenus exceptionnels : subventions, indemnités de pas-de-porte.

—

Charges déductibles	
Prises en compte pour leurs montants réels ; doivent avoir été payées au cours de l'année d'imposition.	
Charges	Observations
Frais d'administration et de gestion	• Rémunération des gardes et concierges ; • Rémunérations, honoraires et commissions versés à un tiers (gérants, agence, chambres syndicales) ; • Frais de procédure : avocats, notaires etc.
Autres frais de gestion	Les autres frais de gestion (correspondance, téléphone, dépenses d'acquisition de matériel, outillages, mobiliers de bureau, etc.) sont couverts par un forfait de 20 € par bien donné en location.
Primes d'assurances	L'ensemble des primes d'assurances sont déductibles pour leur montant réel.
Dépenses de réparation, d'entretien ou d'amélioration	Ces dépenses sont déductibles, sauf si elles concernent des dépenses de construction, de reconstruction ou d'agrandissement.
Charges récupérables non récupérées au départ du locataire	Il s'agit des dépenses incombant normalement au locataire, que le propriétaire a payées pour son compte et dont le remboursement n'a pas été effectué au 31 décembre de l'année de son départ.
Taxes foncières et taxes annexes	Ces taxes sont déductibles pour la fraction restant à la charge du propriétaire. La taxe d'enlèvement des ordures ménagères n'est pas déductible des revenus fonciers, cette charge étant récupérable par les bailleurs auprès de leurs locataires.
Intérêts des emprunts	Intérêts payés au cours de l'année au titre des emprunts contractés pour l'acquisition, la construction, la réparation, l'amélioration d'un immeuble ou pour sa conservation.
Provisions pour charges de copropriété	Déductibles l'année de leur versement ; une régularisation s'effectue l'année suivante.

=

Revenu foncier net

b. Déficit

Le déficit foncier résultant des dépenses déductibles des revenus fonciers autres que les intérêts d'emprunt peut être déduit du revenu global imposable à l'impôt sur le revenu dans la limite annuelle de 10 700 €. La fraction supérieure à 10 700 € et les intérêts d'emprunt sont imputables uniquement sur les revenus fonciers des 10 années suivantes. Si le revenu global de l'année ne permet pas d'absorber le déficit foncier

imputable (plafonné à 10 700 €), l'excédent est reportable sur les revenus globaux des six années suivantes.

Application

M. Hutier, célibataire, est propriétaire en région parisienne d'un appartement qu'il loue vide à l'année.

Loyers perçus : 13 000 €.

Ce bien est géré par une agence moyennant 650 € TTC de frais annuels.

Il a payé au cours de l'exercice 250 € d'assurance.

L'acquisition de ce studio a été financée par un emprunt de 180 000 € ; les intérêts payés au titre de ce prêt s'élèvent pour l'année à 1 600 €.

Calculer le revenu net foncier de l'année 2014 en distinguant selon que M. Hunier ait exercé ou non l'option prévue en matière de revenus fonciers.

Corrigé

• Régime du micro-foncier

Les contribuables qui ont perçu en 2014 des revenus fonciers bruts n'excédant pas 15 000 € sont soumis de plein droit au régime du micro-foncier. Les loyers encaissés étant inférieurs à cette somme, c'est ce régime qui s'applique de droit.

Le montant brut est porté directement sur la déclaration d'ensemble des revenus. Un abattement de 30 % représentatif des charges est appliqué. Cet abattement représente l'intégralité des charges déductibles.

L'assiette de l'impôt s'élève ici à : $13\,000 \times 70\% = 9\,100$ €.

Une option pour le régime du réel est possible. L'option est globale et s'applique pour trois ans.

• Régime du réel normal

Calcul du revenu foncier imposable :

Opérations	Sommes
Loyers encaissés	13 000 €
Frais de gérance	– 650 €
Assurances	– 250 €
Intérêts des emprunts	– 1 600 €
Frais divers de gestion (forfait de 20 € par local)	– 20 €
Revenus fonciers imposables à l'impôt sur le revenu	10 480 €

L'IR : les bénéfices non commerciaux

25

- 1 Le régime de la déclaration contrôlée
- 2 Le régime des micro-BNC

PRINCIPES CLÉS

- On distingue deux catégories de bénéfices non commerciaux ;
 - les bénéfices non commerciaux professionnels qui comprennent les bénéfices réalisés dans le cadre d'activités libérales (médecins, experts-comptables, avocats, sculpteurs, etc.), de charges ou d'offices (greffiers, notaires) ;
 - les bénéfices non commerciaux non professionnels : ce sont les bénéfices d'exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus (rémunérations des guérisseurs, agents commerciaux et gérants libres de succursales).
- Il existe deux régimes d'imposition : le régime de la déclaration contrôlée, le régime « micro BNC ».
- Sont soumis au régime de la déclaration contrôlée les professionnels qui réalisent des recettes supérieures à 32 900 €, ou ceux qui sont soumis au régime des micro-BNC et qui ont opté.
- Les contribuables imposables selon le régime de la déclaration contrôlée et qui sont adhérents à une association de gestion agréée bénéficient des mêmes avantages que les adhérents des centres de gestion agréés dans le cadre des BIC (voir fiche 13).

1 Le régime de la déclaration contrôlée

a. Détermination du bénéfice imposable

Le bénéfice imposable est déterminé à partir d'une comptabilité de caisse (différences entre les recettes encaissées et les dépenses professionnelles payées au cours de l'année civile)

Les contribuables peuvent opter pour une comptabilité d'engagement ; ce mode de comptabilisation est similaire à celui des BIC.

Le bénéfice est imposé sur un montant majoré de 25 %, sauf si le contribuable a adhéré à une association de gestion agréée.

Le régime d'imposition des plus-values est identique à celui du régime des BIC.

b. Incidence de la TVA

Les contribuables assujettis à la TVA ont le choix entre la comptabilisation de leurs recettes et dépenses hors taxes ou TTC.

En cas d'enregistrement TTC, la TVA reversée au trésor ainsi que le montant de la TVA déductible sur immobilisations doivent être portés en charges.

Si la comptabilisation est réalisée HT, la TVA ne donne lieu à aucune déduction du résultat imposable.

c. Recettes et dépenses dans le cadre de la déclaration contrôlée

■ Recettes imposables

Éléments à prendre en compte	Éléments non pris en compte
• Les honoraires et provisions sur honoraires. • Les commissions, ristournes ou intéressements. • Les remboursements de frais. • Les sommes reçues et dons en nature s'ils sont la rémunération d'actes professionnels.	• Les dépôts de fonds. • Les rétrocessions d'honoraires à des confrères. • Les allocations forfaitaires pour frais reçues et ayant un caractère professionnel.

■ Dépenses déductibles

Elles comprennent **les dépenses professionnelles payées au cours de l'année civile**. Les dépenses de petits matériels outillages, mobiliers de bureau et logiciel dont la valeur n'excède pas 500 € sont déductibles immédiatement (même régime que les BIC).

d. Imputation des déficits dans le cadre de la déclaration contrôlée

■ BNC professionnels

Les déficits sont imputables sur les autres revenus du foyer fiscal réalisés au cours de cette même année. L'excédent éventuel est reporté sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement.

■ BNC non professionnels

Les déficits éventuels sont seulement reportables sur les BNC des six années suivantes.

2 Le régime des micro-BNC

Ce régime applicable aux petites entreprises réduit très sensiblement les obligations fiscales et comptables :

Conditions	Recettes annuelles inférieures à 32 900 €. Contribuables bénéficiant de la franchise de base de TVA.
Modalités d'imposition	Régime général Un abattement de 34 %, représentatif de toutes les charges, avec un minimum de 305 €, est appliqué sur le montant brut des recettes annuelles afin de déterminer le bénéfice imposable. Option pour un versement libératoire Les contribuables peuvent s'acquitter de l'impôt sur le revenu, des cotisations sociales et contributions sociales à l'aide de versements libératoires de 2,2 % du montant des recettes HT. Les modalités d'application et les conditions pour bénéficier de ce régime sont identiques à celles applicables aux bénéficiaires imposables aux BIC dans le cadre du régime des micro-entreprises (voir fiche 13).
Plus et moins-values	Imposées selon les mêmes modalités que dans le régime de la déclaration contrôlée.
Option pour le régime de la déclaration contrôlée	Option de deux ans reconduite tacitement par période de deux ans.

Application

M. Marandas est un jeune architecte installé dans la région lilloise.

Son cabinet est situé dans un quartier périphérique de la ville.

Il a acquis en N-3 un appartement dans lequel il a installé son cabinet et dont le coût d'acquisition s'élève à 300 000 €.

Cette immobilisation est affectée à son patrimoine professionnel. L'amortissement est pratiqué en linéaire sur une durée de 25 ans (durée d'usage retenue dans la profession).

M. Marandas a acquis un véhicule qu'il utilise pour 60 % pour son activité professionnelle.

Ce véhicule a été acheté courant N-3 pour un montant de 24 000 €. Il est amorti sur 5 ans (base fiscale amortissable 18 300 €).

Recettes encaissées au cours de l'année :

- sur factures émises au cours de l'année N : 71 000 € ;
- sur factures émises en N-1 : 14 000 € ;
- rétrocessions d'honoraires par un confrère pour des affaires traitées par M. Marandas : 2 800 €.

Les dépenses professionnelles courantes payées au cours de l'année civile s'élèvent à 58 000 €.

Renseignements complémentaires :

Le résultat est déterminé à partir d'une comptabilité de caisse.

La comptabilité est tenue hors taxe.

1. Quel est le régime applicable à M. Marandas ?
2. Déterminer le bénéfice imposable de Monsieur Marandas en retenant pour hypothèse que M. Marandas a adhéré à une association de gestion agréée.
3. Même question mais en retenant pour hypothèse que M. Marandas n'a pas adhéré à une association de gestion agréée.

Corrigé

1. Régime d'imposition de M. Marandas

Le régime de déclaration contrôlée est de droit, les recettes étant supérieures à 32 900 € HT.

2. Résultat fiscal de M. Marandas (avec adhésion à une association de gestion agréée)

Recettes encaissées (71 000 + 14 000 + 2 800) = 87 800 €

Dépenses déductibles :

- dépenses professionnelles : – 58 000 €
- amortissement du cabinet $300\,000/25 =$ – 12 000 €
- amortissement du véhicule $18\,300/5 \times 60\% =$ – 2 196 €

Bénéfice imposable : 15 604 €

3. Résultat fiscal de M. Marandas (sans adhésion à une association de gestion agréée)

Son résultat imposable est majoré de 25 % :

$15\,604 \times 1,25 = 19\,505$ €

PRINCIPES CLÉS

- Les bénéfices agricoles sont les bénéfices résultant de l'exploitation des biens ruraux : culture, élevage, exploitation forestière, activités équestres.
- Les personnes imposables sont les propriétaires, les fermiers, les métayers et les membres des sociétés de personnes ayant une activité agricole.
- Les régimes d'imposition sont définis sur la base de la moyenne des recettes TTC des deux années précédentes.
- Il existe trois régimes d'imposition des bénéfices agricoles :
 - le régime du forfait si la moyenne des recettes est inférieure ou égale à 76 300 € ;
 - le régime du réel simplifié si la moyenne des recettes est comprise entre 76 300 € et 350 000 € ;
 - le régime du réel normal si la moyenne des recettes est supérieure à 350 000 €.
- L'imposition est établie sur la base des recettes effectivement encaissées au cours de l'année civile.
- Les contribuables imposables selon un régime du réel et qui sont adhérents à un centre de gestion agréé, bénéficient des mêmes avantages que ceux accordés dans le cadre des BIC (voir fiche 13).
- Les déficits agricoles ne peuvent pas être admis en déduction du revenu global lorsque le total des revenus d'autres sources excède la limite de 107 610 € ; dans ce cas, le déficit peut être imputé sur les bénéfices agricoles des 6 années suivantes.
- Il existe divers abattements en faveur des jeunes agriculteurs, des déductions pour investissement, pour aléas, des crédits d'impôts en faveur de l'agriculture biologique. Ces points sont développés dans le manuel de Droit fiscal DCG4 (Dunod Éditeur).

Détermination du revenu imposable

Nature du régime	Détermination du bénéfice
Régime du forfait	La base de calcul du forfait est constituée par un bénéfice moyen à l'hectare fixé dans chaque département suivant le type de culture effectué.
Régime du réel simplifié	La détermination du résultat imposable s'effectue selon les règles générales de détermination des BIC qui sont communes au régime réel normal et au régime réel simplifié. Le régime simplifié bénéficiant d'un certain nombre de simplifications.
Régime du réel normal	Seules sont précisées ici les différences avec le régime des BIC soit : – les immeubles sont obligatoirement inscrits à l'actif professionnel, les terres peuvent être maintenues sur option dans le patrimoine privé ; – les autres biens inscrits ou non au bilan, les animaux de traits ou affectés exclusivement à la reproduction, font partie de l'actif professionnel s'ils sont par nature affectés à l'exploitation.

Application

Un exploitant agricole est imposable selon le régime du forfait.

Il cultive 50 hectares de blés et 30 hectares de salades.

L'administration a retenu les bénéfices à l'hectare suivants :

- 240 € pour le blé ;
- 150 € pour les salades.

1. Déterminer le montant imposable pour cet exploitant agricole.

2. Quel serait le régime fiscal d'un éventuel déficit pour cet exploitant ?

Corrigé

1. Montant imposable

Cet exploitant est imposé sur le bénéfice forfaitaire suivant :

$$(50 \times 240) + (150 \times 30) = 16\,500 \text{ €}$$

2. Régime fiscal du déficit

Le régime du forfait ne permet pas la déduction d'un déficit.

Si l'exploitant désire déduire un éventuel déficit, il doit opter pour un régime réel d'imposition.

- 1 Les cessions d'immeubles
- 2 Les cessions de titres

PRINCIPES CLÉS

- Les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de certains biens par des particuliers sont imposables à l'impôt sur le revenu selon des modalités propres à cette catégorie.
- Les cessions pouvant donner lieu à plus-value (sous certaines conditions) sont :
 - les cessions d'immeubles réalisées dans le cadre de la gestion du patrimoine privé ;
 - certaines cessions de biens meubles (navires de plaisance, chevaux de course, etc.) ;
 - les cessions de droits sociaux et de valeurs mobilières.
- Certaines cessions sont exonérées :
 - résidence principale,
 - cessions d'immeubles dont le prix est inférieur à 15 000 €,
 - cessions de biens meubles meublants (appareils ménagers, automobiles),
 - biens immeubles détenus depuis plus de 30 ans.

1 Les cessions d'immeubles

a. Détermination de la plus-value imposable

Prix de cession
Le prix de cession est égal au prix stipulé dans l'acte, diminué : – de la TVA acquittée par le vendeur à l'occasion de la cession, si le vendeur met le montant de cette taxe à la charge de l'acquéreur ; – des frais supportés par le vendeur à l'occasion de la cession : par exemple, frais versés à un intermédiaire ou un mandataire, frais liés aux certifications et diagnostics obligatoires, etc.
–
Prix d'acquisition
Le prix d'acquisition est égal au prix stipulé dans l'acte majoré : – du montant réel des frais d'acquisition. Ces frais sont retenus soit forfaitairement (7,5 % du prix d'acquisition), soit pour leur montant réel ; – des dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement, de rénovation ou d'amélioration retenues pour leurs montants réels. <i>Remarque</i> : si la cession a lieu plus de 5 ans après l'acquisition, le contribuable peut évaluer forfaitairement ces dépenses à 15 % du prix d'acquisition des immeubles bâtis, sans aucune autre justification.
=
Plus-value brute

...



Abattements⁽¹⁾

Le taux et la cadence de cet abattement ne sont pas identiques pour l'impôt sur le revenu et pour les prélèvements sociaux.

Abattement pour la plus-value :

- de 6 % pour chaque année de détention au-delà de la 5^e ;
- de 4 % pour chaque année de détention au-delà de la 22^e.

L'abattement se calcule par période de 12 mois en faisant abstraction des fractions d'années.

L'immeuble est exonéré au bout de 22 ans.

Abattement pour les prélèvements sociaux :

- 1,65 % pour chaque année de détention au-delà de la 5^e ;
- 1,60 % pour la 22^e année de détention ;
- 9 % pour chaque année de détention au-delà de la 22^e.

L'immeuble est exonéré de prélèvements sociaux au bout de 30 ans. L'abattement se calcule par période de 12 mois en faisant abstraction des années.

(1) Les abattements sont applicables aux plus-values réalisées lors de la cession des terrains à bâtir.

=

Plus-value imposable au taux de 19 % majoré des prélèvements sociaux au taux de 15,5 %

Remarques

- Un abattement exceptionnel de 25 % est applicable pour la détermination de l'assiette nette imposable (après abattement pour durée de détention) pour les plus-values et les prélèvements sociaux résultant de la cession d'immeubles pour les cessions intervenant du 01.09.2013 au 31.08.2014.
- Un abattement exceptionnel de 30 % est applicable également selon les mêmes modalités que les immeubles pour les cessions réalisées entre le 01.09.2014 et le 31.12.2015.

b. Taxe sur les plus-values immobilières au-delà de 50 000 €

Une taxe supplémentaire de 2 % à 6 % s'ajoute à la plus-value de 19 % suivant le montant de la fraction de la plus-value imposable. Le barème permet de lisser les effets de seuil. Le seuil de 50 000 € s'apprécie après prise en compte de l'abattement pour durée de détention.

Montant de la plus-value imposable (en €)	Montant de la taxe
De 50 001 à 60 000	2 % PV – (60 000 – PV) x 1/20
De 60 000 à 100 000	2 %
De 100 001 à 110 000	3 % PV – (110 000 – PV) x 1/10
De 110 001 à 150 000	3 %
De 150 001 à 160 000	4 % PV – (160 000 – PV) x 15/100
De 160 001 à 200 000	4 %
De 200 001 à 210 000	5 % PV – (210 000 – PV) x 20/100
De 210 001 à 250 000	5 %
De 250 001 à 260 000	6 % PV – (260 000 – PV) x 25/100
Supérieur à 260 000	6 %

c. Recouvrement de la plus-value

Dans la plupart des cas, le notaire règle pour le compte du contribuable l'impôt exigible à la conservation des hypothèques.

2 Les cessions de titres

a. Règles générales d'imposition

Les plus-values réalisées lors de la cession des valeurs mobilières sont imposables au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Un abattement pour durée de détention est applicable.

Durée de détention	Abattement
Entre 2 ans et 8 ans	50 %
8 ans ou plus	65 %

b. Abattement dérogatoire

Certaines plus-values de cessions de valeurs mobilières peuvent bénéficier de deux abattements dérogatoires par rapport au régime général.

c. Abattement proportionnel majoré

Plus-values de cessions concernées	Cessions des titres d'une PME de moins de 10 ans, exerçant une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, européenne créée depuis au moins 10 ans, passible de l'impôt sur les bénéfices. Cessions au sein du groupe familial pour des participations excédant 25 ans : – la société doit être soumise à l'IS ; – les personnes composant le groupe familial doivent avoir détenu plus de 25 % des droits dans les cinq années précédant la cession ; – la cession des droits doit être consentie pendant la durée de la société au profit d'un membre du groupe familial ; – l'acquéreur ne doit pas revendre tout ou partie des droits à un tiers dans un délai de 5 ans. Cessions de titres de PME passibles de l'IS par des dirigeants prenant leur retraite : ces cessions bénéficient de l'abattement proportionnel majoré ainsi que de l'abattement fixe de 500 000 € développé dans le point suivant.
Modalités d'applications	L'abattement pratiqué sur le montant net de la plus-value est égal à : – 50 % pour une durée de détention d'au moins un an et de moins de 4 ans ; – 65 % pour une durée de détention d'au moins 4 ans et de moins de 8 ans ; – 85 % pour une durée de détention depuis au moins 8 ans.

d. Abattement fixe de 500 000 €

Les plus-values réalisées, lors de la cession d'actions ou de parts sociales de sociétés passibles de l'IS, par des dirigeants de PME partant à la retraite bénéficient d'un abattement fixe de 500 000 €.

Cet abattement fixe est imputable sur le gain net avant l'abattement proportionnel majoré développé au point précédent.

Cet abattement entre en vigueur pour les cessions réalisées à compter du 01/01/2014.

Application

M. Maufray, célibataire, cède une résidence secondaire.

- Date d'acquisition : 01/07/2006 ;
- Prix d'acquisition : 256 000 €.
- Aucun travail n'a été réalisé dans cette résidence.
- Date de cession : 02/09/2014 ;
- Prix de cession : 348 000 €.

1. Déterminer la plus-value imposable au taux de 19 %.

2. Calculer l'imposition de la plus-value.

Corrigé

1. Plus-value imposable

- | | |
|---|-------------|
| • Prix de cession : | 348 000 € |
| • Prix d'acquisition : | – 256 000 € |
| • Frais d'acquisition : $256\,000 \times 7,5\%$ = | – 19 200 € |
| • Forfait de 15 % pour travaux : $256\,000 \times 15\%$ = | – 38 400 € |

Plus-value brute :	34 400 €
--------------------	----------

Abattement pour durée de détention : $34\,400 \times 6\% \times 4 =$	– 8 256 €
--	-----------

Plus-value nette imposable :	26 144 €
------------------------------	----------

2. Imposition de la plus-value

Au taux de 19 %

$26\,144 \times 19\% = 4\,967,36$ arrondis à 4 967 €.

Au titre des prélèvements sociaux au taux de 15,5 %

Il faut recalculer l'assiette d'imposition :

- | | |
|---|--------------|
| • Plus-value brute : | 34 400,00 € |
| • Abattement pour durée de détention : $34\,400 \times 1,65\% \times 4 =$ | – 2 270,40 € |

Plus-value nette imposable :	32 129,60 €
------------------------------	-------------

Prélèvements sociaux : $32\,130 \times 15,5\% = 4\,980,15$ arrondis à 4 980 €.

L'IR : calcul de l'impôt sur le revenu

28

- 1 Charges déductibles du revenu global
- 2 Calcul de l'impôt brut
- 3 Calcul de l'impôt net
- 4 Réductions d'impôts et crédits d'impôts

PRINCIPES CLÉS

- Le calcul de l'IR s'effectue sur la base du revenu net imposable.
- Certaines charges et abattements peuvent être déduits du revenu global afin d'obtenir le revenu imposable.
- Une déclaration annuelle de l'ensemble des revenus doit être souscrite par chaque foyer fiscal. Des déclarations annexes doivent être jointes à la déclaration d'ensemble pour la détermination du revenu imposable de certaines catégories.
- L'impôt brut est calculé par l'administration fiscale à l'aide d'un barème progressif. Il tient compte du nombre de personnes composant le foyer fiscal.
- Les réductions d'impôts et crédits d'impôts s'imputent sur l'impôt brut.
- Il existe deux régimes de paiement de l'impôt sur le revenu : un régime de droit commun appelé le régime des acomptes provisionnels et un régime optionnel pour le paiement mensuel.

1 Charges déductibles du revenu global

Les principales charges déductibles pour l'imposition des revenus 2014 sont résumées dans le tableau suivant :

Charges	Conditions de déductibilité	Limites de déduction/Observation
Pensions alimentaires	Seules sont déductibles les pensions versées : – aux ascendants dans le besoin – aux enfants mineurs de parents divorcés ou séparés – aux enfants célibataires sans ressources – aux enfants majeurs mariés – au conjoint ou ex-conjoint	Pension imposée en leur nom Imposable pour le bénéficiaire Limite de déduction : 5 726 € par an et par enfant Limite de déduction : 5 726 € par personne prise en charge si payée en vertu d'une décision de justice

Charges	Conditions de déductibilité	Limites de déduction/Observation
Frais d'accueil d'une personne âgée de plus de 75 ans	La personne doit vivre sous le toit du contribuable, ne peut bénéficier d'une pension alimentaire et ses revenus doivent être inférieurs au plafond de ressources fixé pour l'octroi des allocations supplémentaires versées par le fonds de solidarité et le fonds spécial d'invalidité	Avantages en nature déductibles pour leur montant réel limité à 3 403 € (valeur 2014) par personne et par an
Cotisations d'épargne individuelle	PERP (plan épargne retraite populaire) Certains régimes complémentaires de la fonction publique	Pour chaque membre du foyer fiscal les cotisations déductibles sont plafonnées
Contribution sociale généralisée	Généralement 5,1 % de la CSG	Voir fiche 28 pour les cas particuliers.

2 Calcul de l'impôt brut

a. Principe de calcul

On détermine le quotient familial, c'est-à-dire le revenu imposable pour une part :

$$\text{Quotient familial} = \frac{\text{Revenu imposable (R)}}{\text{Nombre de parts (N)}}$$

On calcule ensuite l'impôt correspondant à une part. L'impôt brut du foyer fiscal est obtenu en multipliant cet impôt par le nombre de parts du foyer.

b. Détermination du nombre de parts

Situation et charges de famille	Nombre de parts	Observations
Contribuables mariés ou pacsés.	2	On ajoute s'il y a lieu : – une demi-part pour chacune des deux premières personnes à charge ; – une part entière pour chaque personne à charge à compter de la troisième
Célibataires, divorcés ou veufs sans personne à charge	1	Ces contribuables bénéficient d'une demi-part supplémentaire s'ils : – ont eu un ou plusieurs enfants majeurs ou faisant l'objet d'une à charge imposition distincte ; – ont eu un ou plusieurs enfants qui sont décédés après l'âge de 16 ans ou par suite de fait de guerre ; – ont adopté un enfant (sous certaines conditions). Le bénéfice de la demi-part supplémentaire est réservé aux contribuables vivant seuls et qui ont assumé la charge d'au moins un enfant pendant 5 ans.

Situation et charges de famille	Nombre de parts	Observations
Célibataires ou divorcés vivant en couple	1	On ajoute s'il y a lieu : – une demi-part pour chacune des deux premières personnes à charge ; – une part entière pour chaque personne à charge à compter de la troisième.
Célibataires ou divorcés vivant seuls	1	On ajoute s'il y a lieu : – une part entière pour la première personne à charge ; – une demi-part pour la deuxième personne à charge ; – une part entière pour chaque personne à charge à compter de la troisième.

Remarques

Les personnes invalides bénéficient d'une demi-part supplémentaire.

Les veufs ou veuves ayant une ou plusieurs personnes à charge bénéficient du même quotient familial que les personnes mariées ayant des personnes à charge.

c. Formule de calcul direct de l'impôt sur le revenu 2014

Valeur du quotient familial R/N	Montant de l'impôt brut
N'excédant pas 9 690 €	0
de 9 690 € à 26 764 €	$(R \times 0,14) - (1\,356,60 \times N)$
de 26 764 € à 71 754 €	$(R \times 0,30) - (5\,638,84 \times N)$
de 71 754 € à 151 956 €	$(R \times 0,41) - (13\,531,78 \times N)$
Supérieure à 151 956 €	$(R \times 0,45) - (19\,610,02 \times N)$

3 Calcul de l'impôt net

■ Correction à apporter à l'impôt brut

L'impôt net s'obtient en apportant les corrections suivantes à l'impôt brut dans l'ordre indiqué dans le tableau ci-dessous :

1. Plafonnement du quotient familial	L'avantage en impôt procuré par chaque demi-part s'ajoutant à une part (personne seule) ou à deux parts (mariés) ne peut excéder 1 508 €.
2. Application de la décote	Les contribuables célibataires, divorcés, séparés ou veufs dont le montant de l'impôt est inférieur à 1 135 € bénéficient d'une décote égale à la différence entre ce montant et celui de leur impôt (seuil porté à 1 870 € pour les couples mariés ou liés par un pacs et soumis à une imposition commune).
3. Imputation des réductions d'impôt	Les réductions d'impôts sont déduites dans la limite de l'impôt brut compte tenu du plafonnement du quotient familial et de la décote (voir point suivant).
4. Calcul de l'impôt sur les plus-values à taux proportionnel	Certaines plus-values ou profits exceptionnels ne sont pas soumis au barème progressif mais imposés à un taux proportionnel unique (voir fiches 10, 11 et 21)



5. Reprises des réductions ou des crédits d'impôt antérieurs	Certaines réductions ou crédits d'impôt sont subordonnés au respect des certaines obligations, le non-respect de ces obligations entraîne la reprise de l'impôt déduit antérieurement.
6. Imputation des crédits d'impôts	Les crédits d'impôts sont remboursés s'ils sont supérieurs au montant de l'impôt obtenu après prise en compte des 5 corrections précédentes (voir point suivant).

4 Réductions d'impôts et crédits d'impôts

a. Réductions à caractère social

Nature des dépenses	Taux	Conditions et observations
Dons ⁽¹⁾ : • aux associations d'aide aux personnes en difficultés • effectués au profit : – d'organismes et oeuvres d'intérêt général ⁽²⁾ – d'associations et fondations reconnues d'utilité publique ⁽²⁾ – des candidats aux élections et des partis politiques ⁽³⁾	75 % 66 %	Dans la limite d'un plafond de 526 € (pour les dons versés en 2014, portés à 529 € pour ceux effectués en 2015) l'excédent peut être pris en compte avec les autres dons. Dans la limite de 20 % du revenu imposable. Le revenu imposable s'entend du revenu net global après déduction des déficits, de la CSG déductible, des pensions alimentaires, des frais d'accueil d'une personne âgée de plus de 75 ans, des pertes en capital consécutives à la création de sociétés.
Frais d'emploi d'un salarié à domicile ⁽⁴⁾	50 %	Dépenses supportées dans la limite annuelle de 12 000 € majorée de 1 500 € par enfant à charge et par membre du foyer fiscal âgé de plus de 65 ans. Le plafond des dépenses ne peut excéder 15 000 €.
Frais de scolarisation des enfants à charge	61 € 153 € 183 €	Par enfant collégien Par enfant lycéen Par enfant étudiant
Frais de séjour en établissement pour personnes dépendantes	25 %	Base : dépenses retenues dans la limite de 10 000 € par personne hébergée (réduction d'impôt maximale de 2 500 € pour une personne seule ou 5 000 € pour un couple).

(1) Les dons effectués par les entreprises relevant de l'IR ouvrent droit à une réduction d'impôt de 60 %. Le contribuable doit choisir entre la réduction d'impôt prévue pour les particuliers ou la réduction prévue dans le cadre du mécénat de son entreprise.

(2) Ces œuvres doivent avoir un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, etc.

(3) Sont retenus les dons versés à une association de financement électoral ou à un mandataire financier, et consentis par chèque, ainsi que les cotisations versées aux partis et groupements politiques par l'intermédiaire de leur mandataire. Les dons sont retenus dans la limite de 7 500 € par an et par donateur.

(4) Pour les contribuables qui exercent une activité professionnelle, la réduction d'impôt prend la forme d'un crédit d'impôt.

b. Principales autres dépenses ouvrant droit à réduction d'impôt

Nature des dépenses	Taux 2014	Conditions et observations
Souscription au capital d'une PME non cotée en bourse et soumise à l'IS	18 %	Sont pris en compte vos versements en numéraire effectués jusqu'au 31/12/2016 dans la limite annuelle de 50 000 € (personne seule) et 100 000 € (couple soumis à une imposition commune). Les actions ou parts sociales doivent être conservées pendant 5 ans. Seules les PME de moins de 5 ans et d'au moins 2 salariés, en phase de démarrage, amorçage ou expansion, peuvent bénéficier de cette déduction.
Souscription de parts : – de fonds de commun de placement dans l'innovation (FCPI) – d'investissement de proximité (FIP)	18 %	Les souscriptions de parts de FCPI et de FIP effectués jusqu'au 31/12/2016 sont retenues dans la limite de 12 000 € pour une personne seule et de 24 000 € pour un couple marié ou lié par un pacs.
Souscription en faveur du cinéma ou de l'audiovisuel SOFICA	30 %	Les investissements au capital des SOFICA réalisés jusqu'au 31.12.2014 permettent une réduction d'impôt de 30 % portée à 36 % dans certains cas. L'investissement est retenu dans la double limite de 25 % du revenu net global et de 18 000 €.
Frais de comptabilité ou d'adhésion à un centre ou une association de gestion agréée ⁽¹⁾	100 %	Une activité qui relève de la catégorie des BIC ou BNC permet de bénéficier d'une réduction d'impôt égale aux dépenses engagées dans la limite de 915 €, si les deux conditions suivantes sont remplies : – un chiffre d'affaires inférieur aux limites du régime des micro-BIC ou micro-BNC ; – une option pour un régime réel.
Primes des contrats de « rente-survie » et « d'épargne-handicap »	25 %	Ces contrats ont pour but de garantir au décès le versement d'un capital ou d'une rente viagère aux enfants ou à toute personne à charge ou vivant sous le toit du contribuable. Le montant maximum des primes payées dans l'année est égal à 1 525 € majorés de 300 € par enfant à charge.
Investissement locatif « Pinel »	18 %	Investissement dans un logement, acquis entre le 01/09/2014 et le 31/12/2016 loué pour une durée maximale de 6 ou 9 ans. La réduction d'impôt est calculée sur le prix de revient du logement dans la limite de 300 000 €. Le taux de réduction d'impôt varie en fonction de la durée de l'engagement locatif, soit : – 12 % pour une durée de 6 ans ; – 18 % pour une durée de 9 ans. La durée de location peut être prorogée et ouvre droit à de nouvelles réductions d'impôts (voir Manuel DCG 4, Dunod Éditeur). Les investissements concernés et les modalités sont soumis à des conditions particulières.

(1) Supprimé à compter de 2016.

c. Principaux crédits d'impôts

Nature des dépenses	Taux 2014	Conditions et observations
Frais de garde de jeunes enfants	50 %	Dépenses limitées à 2 300 € par an et par enfant de moins de 6 ans au 1 ^{er} janvier de l'année d'imposition. Garde à l'extérieur du domicile.
Dépenses pour la transition énergétique Régime applicable à compter du 01/09/2014	30 %	Dépenses réalisées et payées entre le 01/09/2014 et le 31/12/2015 dans un immeuble de plus de 2 ans. Les dépenses concernées permettent de contribuer à la transition énergétique (liste limitative). Ces dépenses sont limitées à un plafond pluriannuel de 8 000 € pour un célibataire et 16 000 € pour les personnes mariées ou pacsées. (majoré de 400 € par personne à charge).
Aides aux personnes âgées ou handicapées	15 %, 25 %, 30 %	Dépenses d'installation ou de remplacement d'équipements spécialement conçus pour les personnes âgées ou handicapées payées entre le 01/01/2005 et le 31/12/2014. Le montant des dépenses retenues est plafonné pour les 5 années consécutives à 5 000 € pour une personne seule, 10 000 € pour un couple, majoré de 400 € par personne à charge. Le taux varie selon la nature des installations.
Cotisations syndicales	66 %	Base : cotisations versées au cours de l'année. Limite : 1 % du revenu brut. Si une option pour une déduction réelle des frais professionnels a été exercée, la cotisation déduite dans la catégorie des traitements et salaires ne peut plus l'être au titre des crédits d'impôt.

d. Plafonnement global des avantages fiscaux

Depuis l'imposition des revenus 2010, certaines déductions, réductions et crédits d'impôts dénommés « niches fiscales », sont plafonnés.

Le tableau ci-dessous précise les modalités d'application de ce plafonnement.

Avantages fiscaux entrant dans le champ d'application du plafonnement	On trouve notamment au titre des réductions d'impôt : – les souscriptions au capital des PME ⁽¹⁾ , parts de FCPI et de FIP ; – les souscriptions au capital des SOFICA + investissements outre-mer ⁽²⁾ ; – les investissements immobiliers « Scellier », « Duflot », et « Pinel » ; – la réduction d'impôt pour frais d'emploi d'un salarié à domicile. Tous les crédits d'impôt développés au point précédent entrent également dans le champ d'application du plafonnement, à l'exception de celui accordé au titre des aides aux personnes âgées ou handicapées.
Avantages fiscaux n'entrant pas dans le champ d'application du plafonnement	Les déductions, réductions, et crédits d'impôt liés à la situation personnelle du contribuable (pension alimentaire par exemple) ou à la poursuite d'un objectif général (mécénat par exemple) ne sont pas concernés par le plafonnement.
Montant du plafond	Ce plafond est de 10 000 €.

Calcul

Il est nécessaire de procéder à une double liquidation de l'impôt sur le revenu :

- un premier calcul prenant en compte tous les avantages fiscaux ;
- un deuxième calcul sans prendre en compte les avantages fiscaux entrant dans le champ d'application du plafonnement.

Si la différence fait apparaître une différence supérieure au montant du plafond autorisé, l'avantage est limité au plafond applicable au titre de l'année considérée.

(1) Le plafond s'applique mais avec une souplesse (étalement).

(2) Pour ces 2 crédits d'impôt s'applique un superplafond spécifique de 18 000 €.

Remarque

Les hauts revenus sont soumis à une contribution exceptionnelle.

Cette contribution applicable pour la première fois sur les revenus 2011, doit en principe s'appliquer jusqu'au retour à l'équilibre du déficit public.

Elle s'élève à :

- 3 % sur la fraction du revenu de référence comprise entre 250 000 € et 500 000 € (personne seule) ou 500 000 € et 1 000 000 € (couple) ;
- 4 % sur la fraction du revenu de référence supérieur à 500 000 € (personne seule) ou 1 000 000 € (couple).

Application

Les époux Rioms vous chargent de préparer leur déclaration des revenus 2014.

M. et Mme Rioms sont mariés depuis 1987 sous le régime légal de la communauté. Ils ont trois enfants :

- Jean, né le 25/10/1997, lycéen ;
- Julien né le 21/10/2000, collégien ;
- Jules, né le 13/03/2008, écolier.

Mme Rioms exerce la profession d'infirmière libérale et sa déclaration contrôlée fait apparaître un bénéfice non commercial de 30 000 €. Mme Rioms a adhéré à une association de gestion agréée.

M. Rioms dirige une entreprise individuelle dans le bâtiment ; le bénéfice fiscal s'élève à 20 000 €. Il n'est pas adhérent à un centre de gestion agréé.

Renseignements complémentaires :

- versement d'une pension alimentaire à la mère de Mme Rioms afin de compléter sa pension dans une maison de retraite. Montant versé en 2014 : 6 800 €.
- dons de 500 € aux Restaurants du Cœur.
- salaires et charges sociales concernant la femme de ménage employée par le couple Rioms pour sa résidence principale : ils s'élèvent à 10 500 € pour l'année 2014.

1. Déterminer le revenu net imposable de la famille Rioms.

2. Calculer l'impôt sur le revenu.

Corrigé

1. Revenu net imposable

• Bénéfices non commerciaux :	30 000 €
• BIC (ils sont majorés de 25 % car M. Rioms n'est pas adhérent à un centre de gestion agréé) : $20\,000 \times 1,25 =$	25 000 €
	55 000 €
Pensions versées à un ascendant dans le besoin :	– 6 800 €
Revenu imposable :	48 200 €

2. Calcul de l'impôt

Nombre de parts du foyer fiscal : 4 parts (une part pour chaque parent + 1/2 part pour les deux premiers enfants + 1 part pour le troisième enfant).

Quotient familial : $48\,200 / 4 =$ 12 050 €

Impôt brut : $(48\,200 \times 0,14) - (1\,356,60 \times 4) = 1\,321,60$ arrondis à 1 322 €

Décote

L'impôt brut étant inférieur à 1 870 €, le foyer Rioms bénéficie d'une décote.

Montant de la décote : $1\,870 - 1\,322 = 548$ €

Impôt avant réduction d'impôts : $1\,322 - 548 = 774$ €

Réductions d'impôts

Dons : $500 \times 75 \% =$	375 €
Femme de ménage : $10\,500 \times 50 \% =$	5 250 €
Frais de scolarisation :	
– Jean :	153 €
– Julien :	61 €
	5 839 €

Les réductions d'impôts sont supérieures à l'impôt dû. La famille Rioms ne sera pas imposable au titre de l'année 2014 ; les réductions d'impôts non imputées ne sont ni remboursables ni reportables.

PRINCIPES CLÉS

- Ces prélèvements, bien que destinés à financer la protection sociale, ont la nature d'impôts.
- Les prélèvements sociaux sont constitués de cinq prélèvements :
 - la contribution sociale généralisée (CSG) ;
 - la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) ;
 - le prélèvement social ;
 - le prélèvement de solidarité ;
 - la contribution additionnelle.

Tableau récapitulatif des principales modalités d'application des prélèvements sociaux au 1.01.2015

Revenus	Assiette	Taux	Observations
Revenus d'activité • Salaires • Primes et indemnités diverses • Avantages en nature	98,25 % du revenu brut si le montant ne dépasse pas 4 fois le plafond annuel de la sécurité sociale, 100 % au-delà.	• CSG : 7,5 % • CRDS : 0,5 %	• Recouvrement : URSSAF. • 5,1 % de CSG sont déductibles des revenus soumis à l'IR. • Sont exonérées de la CSG et de la CRDS : les indemnités pour frais professionnels non soumises aux cotisations sociales, les contributions de l'employeur aux titres restaurants, etc.
Revenus de remplacement Allocation chômage	Similaire aux revenus d'activité	• CSG : 6,2 % (ou 3,8 % dans certains cas) • CRDS : 0,5 %	• Recouvrées comme les cotisations de sécurité sociale. • 4,2 points de la CSG à 6,6 % et 3,8 points de la CSG à 6,2 % sont déductibles des revenus soumis à l'IR. • Sont exonérés de CSG et de CRDS : – le RSA ; – les pensions et allocations perçues par des personnes non imposables à l'IR ; – les allocations aux adultes handicapés ; – les allocations veuvage, etc. • Sont exonérés de la CSG seulement : – l'allocation logement ; – les prestations familiales ; – etc.
Pensions⁽¹⁾ de retraite et d'invalidité	100 % du revenu brut		
Indemnités journalières de la sécurité sociale	100 % des indemnités brutes	• CSG : 6,6 % • CRDS : 0,5 %	

...



Revenus		Assiette	Taux	Observations
Revenus d'activités des non salariés	- Commerçant - Professions libérales - Agriculteurs, etc.	Revenus professionnels servant de base à la cotisation d'allocations familiales	- CSG : 7,5 % - CRDS : 0,5 %	- Les agriculteurs ont une assiette particulière. - Recouvrement : URSSAF. 5,1 % de la CSG sont déductibles des bénéfices soumis à l'IR.
Produits de placement	- Dividendes - Intérêts : (obligations, créances, dépôts etc.) - Plus-values immobilières et sur biens meubles	Totalité des revenus, sans aucun abattement	- CSG : 8,2 % - CRDS : 0,5 % - Prélèvement social : 5,4 % + 0,3 % + 1,1 % Soit un total de 15,5 %	- Le recouvrement est effectué : – par les établissements payeurs pour les produits financiers ; – par la conservation des hypothèques pour les plus-values immobilières et sur certains meubles ; – par un avis distinct d'imposition pour les revenus fonciers. 5,1 % de la CSG sont déductibles du revenu imposable de l'année de son paiement pour les produits imposés selon le barème progressif de l'IR. - Aucune CSG n'est déductible : – pour les produits qui ont fait l'objet d'un prélèvement libératoire ; – pour les plus-values immobilières imposées au taux de 19 %.
Revenus du patrimoine et assimilés	- Revenus fonciers - Plus-values de cession des valeurs mobilières et des droits sociaux - BA, BNC, BIC non professionnels			

(1) Les pensions de retraite supportent une contribution additionnelle en faveur de l'autonomie et de la dépendance (CASA) au taux de 0,3 %.

PRINCIPES CLÉS

- L'enregistrement est une formalité qui donne lieu au paiement d'un impôt à l'occasion de certains actes et de certaines opérations juridiques : vente d'un immeuble, succession par exemple...
- Les droits d'enregistrements peuvent être fixes, proportionnels ou progressifs.
- Si un acte est soumis à plusieurs droits fixes, seul le plus élevé d'entre eux est perçu. En cas de cumul d'un droit fixe et de droits proportionnels et progressifs, seul le plus élevé des deux montants est perçu.
- Certaines cessions sont soumises à la TVA qui se substitue alors totalement ou partiellement aux droits d'enregistrement.

Droits relatifs aux principales cessions

Cessions	Imposition	
Ventes d'immeubles non soumises à TVA	Taux global de 5,09 % qui se décompose en un droit départemental de 3,80 % ⁽¹⁾ , une taxe communale de 1,20 % et un prélèvement pour frais d'assiette de 0,09 %.	
Fonds de commerce	Valeur du fonds de commerce	Taux d'imposition
	Inférieure à 23 000 €	0 %
	Comprise entre 23 000 € et 200 000 €	3 %
	Supérieure à 200 000 €	5 %
Actions	Taxation au taux de 0,1 %	
Parts sociales	Imposition au taux de 3 %. Ces cessions bénéficient d'un abattement de 23 000 € qui s'appliquent au prorata de parts sociales cédées.	
Brevets	125 €	
Espèces et assimilés	Aucun droit. Si enregistrement volontaire : 125 €	

(1) Les départements ont la faculté d'augmenter le taux du droit départemental dans la limite d'un plafond de 4,50 % (soit un taux maximum de 5,80665 %).

Application

M. Serre est exploitant individuel. Il construit un immeuble nécessaire à son exploitation. Il vend cet immeuble à une SNC le 10/06/2014.

- Date de construction de l'immeuble : 16/06/2007.
- Coût de revient de l'immeuble : 120 000 € HT (TVA 19,60 %).
- Prix de cession : 210 000 €.

Aucune option pour la TVA n'a été exercée.

Les deux entreprises sont soumises à la TVA sur la totalité de leurs activités.

1. Déterminer les droits d'enregistrement dus lors de la cession de l'immeuble.
2. En retenant l'hypothèse que l'immeuble a été construit et terminé en juin 2007, indiquer les incidences au niveau de la TVA et des droits d'enregistrement de la construction et de la vente de cet immeuble.

Corrigé

1. Droits d'enregistrement dus lors de la cession de l'immeuble

$210\,000 \times 5,09\% = 10\,689\text{ €}$.

2. L'immeuble a été construit et achevé au cours de l'année 2007

Année 2007

Il s'agit d'une livraison à soi-même d'un immeuble.

TVA collectée : $120\,000 \times 19,60\% = 23\,520\text{ €}$.

TVA déductible : $120\,000 \times 19,60\% = 23\,520\text{ €}$.

Année 2014

Entreprise Serre

La cession étant réalisée plus de 5 ans après l'achèvement de l'immeuble, elle n'est soumise à TVA que sur option.

Nombre d'années de régularisation : 2014 à 2026 soit 13 années.

Reversement de TVA : $23\,520 \times 13/20 = 15\,288\text{ €}$.

Entreprise cessionnaire

L'entreprise cessionnaire bénéficie d'une TVA déductible d'un montant de 15 288 €. Elle est redevable de 10 689 € de droits d'enregistrement.

Les droits d'enregistrement et la constitution des sociétés

31

- | | |
|---|--|
| 1 Imposition des apports à titre pur et simple | 3 Imposition des apports mixtes |
| 2 Imposition des apports à titre onéreux | 4 Apport en société d'une entreprise individuelle |

PRINCIPES CLÉS

- Les principes énoncés à la fiche 30 s'appliquent également dans le cadre des constitutions de sociétés.
- Les apports en société sont normalement soumis aux droits d'enregistrement.
- Au regard du droit fiscal il existe trois types d'apports :
 - les apports à titre pur et simple : l'apporteur reçoit des parts sociales ou des actions en contrepartie de ses apports ;
 - les apports à titre onéreux : l'apporteur ne reçoit pas en contrepartie de son apport des droits sociaux. La société prend en charge un passif ou achète un bien. Ce type d'apport est assimilable à une vente ;
 - les apports mixtes : l'apport est réalisé en partie à titre onéreux et en partie à titre pur et simple.
- Certains apports peuvent relever de la TVA : dans ce cas, la TVA se substitue à une imposition totale ou partielle aux droits d'enregistrement. Cette disposition concerne notamment : les terrains à bâtir, les immeubles achevés depuis moins de 5 ans et qui n'ont pas fait l'objet d'une mutation, les marchandises neuves, les biens mobiliers d'investissement isolés dont l'entreprise apporteuse avait récupéré totalement ou partiellement la TVA au moment de l'acquisition.

1 Imposition des apports à titre pur et simple

Tableau récapitulatif : Apports purs et simples⁽¹⁾

Sociétés constituées Apports	Sociétés soumises à l'IS		Sociétés non soumises à l'IS	
	Apporteur non soumis à l'IS		Apporteur soumis à l'IS	Apporteur non soumis à l'IS
	L'apporteur s'engage à garder les titres			
	Moins de 3 ans	Plus de 3 ans ⁽²⁾		
Fonds de commerce (éléments corporels et incorporels)	Il s'agit du barème des ventes de fonds de commerce (fiche 30)	Exonération	Exonération	Exonération
Immeubles, compris dans l'apport et affectés à l'exploitation	5 % ⁽³⁾			
Brevets	125 €			
Apports en espèces et assimilés	Exonération			
Immeubles isolés	5 % ⁽³⁾	5 % ⁽³⁾		

(1) Ces droits sont remplacés par les droits à titre onéreux s'ils sont plus favorables.

(2) En cas de non-respect de l'engagement de conserver les titres pendant 3 ans, la société est redevable d'un droit de mutation de 5%.

(3) Le prélèvement pour frais d'assiette n'est pas dû.

2 Imposition des apports à titre onéreux

On applique à ces apports le même taux d'imposition que pour une mutation (voir fiche 30). Pour les apports d'immeubles, le droit de 5 % est payé au profit de l'État et non au profit des collectivités locales comme pour une cession. Le prélèvement de 0,09 % n'a plus de raison d'être.

3 Imposition des apports mixtes

Lorsqu'un associé effectue un apport mixte, l'entreprise a la possibilité de désigner, dans l'acte de constitution, les biens apportés à titre onéreux et les biens apportés à titre pur et simple.

Cette désignation n'a qu'une portée fiscale et permet de calculer les droits d'enregistrement de la façon la plus favorable pour l'entreprise. La société a intérêt à désigner comme biens apportés à titre onéreux les biens les moins imposés, afin d'éviter une taxation plus élevée. Cette distinction a perdu de son intérêt depuis que la plupart des taux sont identiques, quelle que soit la qualification de l'apport.

Si la société n'effectue pas cette répartition, l'administration considère que chaque bien est apporté pour partie à titre onéreux et pour partie à titre pur et simple, et effectue un calcul au prorata de chacun de ces deux types d'apport.

4 Apport en société d'une entreprise individuelle

Si la société créée reprend l'intégralité des éléments de l'actif professionnel de l'entreprise individuelle et accepte de reprendre à sa charge le passif, aucun droit n'est dû si l'apporteur s'engage à garder les titres pendant trois ans.

Pour bénéficier de ce droit fixe, les immeubles doivent être comptés dans l'ensemble apporté et être affectés à l'exploitation.

Application

La société anonyme Bourniol est constituée le 15/03/2014 avec un capital de 1 000 000 € divisé en 10 000 actions de 15 €.

Les créateurs de cette nouvelle société réalisent les apports suivants :

- La SARL Huillier apporte les éléments suivants :
 - un immeuble à usage professionnel acquis il y a 13 ans : 200 000 € ;
 - cet immeuble est grevé d'une hypothèque de 50 000 €.
- M. Fournier apporte son entreprise individuelle résumée par le bilan ci dessous :

Actif		Passif	
Immeuble construit en 1993	150 000	Capital	140 000
Clientèle	40 000	Dettes à long terme	90 000
Droit au bail	30 000	Fournisseurs	70 000
Matériel et outillage	48 000		
Créances	32 000		
Totaux	300 000	Totaux	300 000

Les biens sont apportés pour les valeurs figurant au bilan.

L'immeuble apporté sera affecté à l'exploitation future de l'entreprise.

- M. Tournier apporte un immeuble de bureau pour un montant de 180 000 €.
- Cet immeuble a été achevé en 2012 ; c'est sa première mutation.
- Cinq autres actionnaires apportent le solde en numéraire.

Déterminer les droits dus lors de la constitution de la société, sachant que les actionnaires prennent l'engagement de conserver leurs titres pendant 3 ans.

Corrigé

Apporteurs	Apports	Valeur	TO/PS ⁽¹⁾	Taux	Droits
SARL Huillier	Immeuble	150 000 50 000	PS TO	0 % 5 %	2 500
M. Fournier	Entreprise individuelle ⁽²⁾	140 000 160 000	PS TO	0 % 0 %	
M. Tournier	Immeuble	180 000	PS	TVA	
Autres actionnaires	Espèces	530 000	PS	0 %	
Totaux					2 500

(1) TO : titre onéreux ; PS : pur et simple.

(2) Aucune imposition car apport d'une entreprise individuelle avec reprise du passif.

L'impôt de solidarité sur la fortune

32

- | | | | |
|---|------------------------------------|---|----------------------------------|
| 1 | Champ d'application | 3 | Calcul de l'ISF |
| 2 | Evaluation du patrimoine imposable | 4 | Déclaration et paiement de l'ISF |

PRINCIPES CLÉS

- L'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) est un impôt annuel qui frappe les personnes physiques dont la valeur du patrimoine est au moins égal à 1 300 000 € au 1^{er} janvier.
- Le patrimoine à prendre en compte est celui du foyer fiscal au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.
- Le patrimoine imposable est un patrimoine net.
- Les biens professionnels sont exonérés.
- L'ISF s'applique en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer.

1 Champ d'application

Personnes imposables	Personnes physiques : – ayant leur domicile fiscal en France à raison de leurs biens situés en France ou hors de France ; – n'ayant pas leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France.
Biens imposables	Les biens imposables sont formés des biens privés du foyer fiscal : immeubles bâtis, meubles meublants et autres meubles corporels (bijoux, pierres précieuses, voitures, bateaux, avions...), valeurs mobilières et droits sociaux, entreprises industrielles commerciales ou artisanales, fonds de commerce, etc., sauf lorsque ces biens sont exonérés au titre des biens professionnels.
Biens professionnels exonérés	Les biens nécessaires à l'exploitation d'une entreprise : – les biens doivent être utilisés dans le cadre d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, libérale ou agricole ; – la profession doit être exercée à titre principal ; Les actions et les droits sociaux détenus dans une société ayant une activité de nature industrielle, commerciale, artisanale ou libérale : – relevant de l'impôt sur le revenu : sont considérés comme biens professionnels si leur propriétaire exerce son activité principale au sein de cette société. – relevant de l'IS : sont exonérés si le propriétaire satisfait aux trois conditions suivantes : • exercer effectivement une fonction de direction dans la société (gérant, président du CA, membre du directoire ou du conseil d'administration etc.) ; • percevoir une rémunération de la société qui représente plus de la moitié des revenus professionnels du redevable ; • posséder directement ou indirectement plus de 25 % des droits de vote.



Biens non professionnels exonérés

On trouve notamment :

- les objets d'antiquité, d'art ou de collection ;
- les droits de la propriété littéraire, artistique ou industrielle ;
- les rentes viagères assimilables à des pensions de retraite ;
- les indemnités et rentes reçues en réparation d'un préjudice corporel ;
- les placements financiers des non-résidents ;
- sous certaines conditions les titres reçus en contrepartie de la souscription au capital d'une PME ayant son siège dans l'Union européenne.

2 Évaluation du patrimoine imposable

- Les biens sont évalués selon les mêmes règles qu'en matière de successions. La valeur imposable est une estimation fournie par le contribuable de la valeur au 1^{er} janvier de l'année.
- la résidence principale bénéficie d'un abattement de 30 %.
- Le passif à déduire comprend les dettes certaines et non professionnelles : IR, impôts locaux, ISF lui-même...

Remarque

À compter de 2013, les dettes contractées pour acheter des biens qui n'entrent pas dans l'assiette de l'ISF ne sont plus déductible de l'actif taxable à l'ISF.

3 Calcul de l'ISF

a. Barème de l'ISF (valeur pour 2014)

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Taux
N'excédant pas 800 000 €	0
Comprise entre 800 000 € et 1 300 000 €	0,50
Comprise entre 1 300 000 € et 2 570 000 €	0,70
Comprise entre 2 570 000 € et 5 000 000 €	1,00
Comprise entre 5 000 000 € et 10 000 000 €	1,25
Supérieure à 10 000 000 €	1,50

b. Décote

Afin d'atténuer les effets de seuil, une décote est appliquée sur les patrimoines taxables dont la valeur est égale ou supérieure à 1 300 000 € et inférieure à 1 400 000 €.

Le montant de la décote est égale à $17\,500 - (1,275\% \times \text{Valeur nette taxable du patrimoine})$.

Cette décote permet pour un contribuable atteignant le seuil d'imposition à l'ISF de 1 300 000 € de réduire son imposition à l'ISF de moitié (impôt de 1 250 € au lieu de 2 500 €).

c. Atténuations de l'impôt

Réduction d'impôt au titre des investissements dans les PME	50 % des montants investis dans des PME implantées dans un État de l'Union européenne, peuvent sous certaines conditions, être déduit de l'ISF, dans la limite annuelle de 45 000 €. Les titres doivent être conservés jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la réduction.
Réductions au titre des dons à certains organismes	Les dons au profit de certains organismes ouvrent droit à une réduction d'ISF de 75 % des sommes versées, dans la limite d'un plafond de 50 000 €. Cette limite est ramenée à 45 000 € pour les personnes sollicitant cumulativement la réduction pour dons et la réduction pour investissement dans les PME.
Plafonnement de l'ISF en fonction des revenus	Lorsque la somme de l'ISF et de l'impôt sur le revenu (IR, contributions exceptionnelles sur les hauts revenus impôt, plus-values, prélèvements sociaux) payés au cours de l'année précédente excède 75 % des revenus du redevable (revenus nets mondiaux de frais professionnels) de l'année précédente, l'ISF est réduit d'autant.

4 Déclaration et paiement de l'ISF

Les redevables à l'SF dont le patrimoine est inférieur à 2 570 000 € portent directement sur leur déclaration d'impôt sur le revenu la valeur nette et brute de leur patrimoine taxable. Les contribuables dont les patrimoines sont égaux ou supérieurs à 2 570 000 € doivent déposer une déclaration d'ISF, l'impôt étant payé avec le dépôt de la déclaration.

Application

M. et Mme Anger sont mariés depuis une vingtaine d'années ; ils ont eu trois enfants dont un seul est encore à charge.

Mme Anger exploite une confiserie pour son propre compte. M. Anger est président du directoire de la société anonyme Anger ; il détient 30 % du capital de cette entreprise et perçoit une rémunération annuelle de 160 000 € pour son travail à la tête de l'entreprise.

Ils sont à la tête d'un patrimoine, fruit de leur travail et de plusieurs donations des parents de Mme Anger.

Le patrimoine au 1^{er} janvier 2015 s'établit ainsi :

– résidence principale à Bandol :	836 000 €
– résidence secondaire à Annecy :	860 000 €
– meubles meublants :	42 000 €
– bijoux :	35 800 €
– actions détenues dans la SA Anger :	220 000 €
– fonds de commerce de confiserie exploité par Mme Anger :	189 000 €
– actions possédées dans diverses sociétés anonymes :	145 000 €
– dettes sur la résidence principale (capital et intérêts) :	25 000 €
– découvert bancaire :	1 800 €
– impôts restant dus (à l'exception de l'ISF) :	2 100 €

1. Déterminer la base imposable à l'ISF.

2. Calculer l'ISF (ne pas tenir compte d'un éventuel plafonnement).

Corrigé

1. Base imposable à l'ISF

Les biens professionnels sont exonérés :

Les actions de la SA Anger répondent aux trois conditions pour être considérées comme biens professionnels :

- M. Anger exerce une fonction de dirigeant dans la société ;
- M. Anger perçoit comme une rémunération qui représente plus de 50 % de ses revenus ;
- M. Anger possède plus de 25 % des actions.

Mme Anger exploitant elle-même la confiserie, le fonds de commerce est considéré comme bien professionnel.

Le patrimoine à soumettre à l'ISF est le suivant :

• Résidence principale à Bandol $836\,000 \times 70\% =$	585 200 €
• Résidence secondaire à Annecy :	860 000 €
• Meubles meublants :	42 000 €
• Bijoux :	35 800 €
• Actions possédées dans diverses sociétés anonymes :	145 000 €
Actif brut :	1 668 000 €
• Dettes sur la résidence principale (capital et intérêts) :	– 25 000 €
• Découvert bancaire :	– 1 800 €
• Impôts restant dus (à l'exception de l'ISF) :	– 2 100 €
Base imposable à l'ISF :	1 639 100 €

2. Calcul de l'ISF

Détermination de l'ISF brut :

Fraction de la valeur nette taxable	Taux	ISF
N'excédant pas 800 000 €	0	0
Comprise entre 800 000 € et 1 139 000 €	0,50	2 500,00
Comprise entre 1 300 000 € et 1 639 100 €	0,70	2 373,70
Total		4 873,70

L'ISF brut est égal à 4 873,70 € arrondis à 4 874 €.

Il convient de déduire l'ISF brut de la base imposable, soit :

Base nette imposable : $1\,639\,100 - 4\,874 = 1\,634\,226$ €.

L'ISF net est alors égal à :

Fraction de la valeur nette taxable	Taux	ISF
N'excédant pas 800 000 €	0	0
Comprise entre 800 000 € et 1 139 000 €	0,50	2 500,00
Comprise entre 1 300 000 € et 1 634 226 €	0,70	2 339,58
Total		4 839,58

L'ISF net est égal à 4 839,58 € arrondis à 4 840 €.

Les impôts locaux : la contribution économique territoriale

33

- 1 La cotisation foncière des entreprises
- 2 La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises
- 3 Plafonnement de la contribution économique territoriale

PRINCIPES CLÉS

- Les impôts locaux se composent essentiellement de la taxe d'habitation, la taxe foncière et la contribution économique territoriale (seule taxe développée dans cet ouvrage).
- La taxe d'habitation est un impôt établi au nom des personnes qui disposent ou ont la jouissance de locaux (habitation, locaux non soumis à la contribution économique territoriale notamment).
- La taxe foncière est un impôt dû par les propriétaires au 1er janvier de l'année de constructions ou terrains situés en France.
- La contribution économique territoriale a remplacé la taxe professionnelle à compter du 01.01.2010.
- La contribution économique territoriale est composée de deux éléments :
 - la cotisation foncière des entreprises (CFE) assise sur les valeurs foncières de l'entreprise ;
 - la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) assise sur la valeur ajoutée de l'entreprise.
- En principe toutes les activités professionnelles, commerciales ou non, sont imposables à la contribution économique territoriale, dès lors qu'elles ne sont pas salariées. Il existe de nombreuses exonérations.

1 La cotisation foncière des entreprises

a. Les personnes et activités imposables

La cotisation foncière des entreprises est due par les personnes physiques ou morales qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée.

b. Les principales exonérations à la cotisation foncière des entreprises

Exonérations permanentes	Exonérations facultatives
• Les artisans qui travaillent seuls ou avec des membres de leur famille ou des apprentis. • Les pêcheurs et les agriculteurs. • Les établissements privés d'enseignement conventionnés. • Les services de l'État, les collectivités locales et les établissements publics pour leurs activités à caractère culturel, éducatif, sportif, social ou touristique. • Certaines activités industrielles et commerciales (secteur de la presse, loueurs en meublés, vendeurs à domicile, etc.). • Certaines activités non commerciales : peintres sculpteurs, professeurs....	• Entreprises nouvelles qui bénéficient de l'exonération de l'IS. • Créations ou extensions d'activités dans les zones d'aide à finalité régionale, dans les zones d'aide à l'investissement des PME. • Créations d'entreprise dans les zones de revitalisation urbaine. • Entreprises installées dans un pôle de compétitivité. • Certaines locations en meublés. • Les médecins et auxiliaires médicaux. • Les jeunes entreprises innovantes.

c. L'assiette de la contribution foncière des entreprises

■ Principes

L'assiette de la cotisation foncière des entreprises est constituée de la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière (immeubles et terrains essentiellement). Les équipements et biens mobiliers sont exonérés. Un abattement de 30 % est appliqué sur la valeur locative des établissements industriels évalués selon la méthode comptable. La période de référence à retenir, pour la détermination de la base d'imposition est l'avant-dernière année civile précédant celle de l'imposition.

En pratique, les entreprises déclarent en 2015 pour l'imposition 2016 les valeurs locatives des biens passibles de la taxe foncière en 2014.

■ Cotisation minimum

Tous les redevables de la CFE sont soumis à une cotisation minimum établie sur une base fixée par les conseils municipaux (selon le montant des recettes).

La cotisation minimum est comprise entre 210 € et 6 500 € (valeur 2014). Elle est établie au lieu du principal établissement. Le montant de la CFE est plafonné à 500 € pour les micro-entreprises présentant un chiffre d'affaires annuel inférieur à 10 000 €.

d. Calcul et paiement de la taxe

La CFE est due dans chaque commune où le contribuable dispose de locaux ou de terrains. Elle est due pour l'année entière par les entreprises concernées qui exercent une activité dans la commune au 1^{er} janvier.

Les assemblées délibérantes des collectivités territoriales fixent le taux de la CFE pour l'année. Ce taux s'applique à la base imposable diminuée des réductions éventuelles. À ce montant s'ajoutent des frais de gestion s'élevant à 3 % de la CFE.

La CFE est payée par le contribuable à la réception d'un avis d'imposition disponible sous forme dématérialisée.

Le régime de droit commun de recouvrement impose à l'entreprise le paiement d'un acompte le 15 juin de l'année courante, égal à 50 % de la CFE de l'année précédente, puis paiement du solde de la cotisation annuelle à la réception du rôle.

Les entreprises peuvent opter pour un système de mensualisation similaire à celui applicable à l'impôt sur le revenu.

2 La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

a. Champ d'application

La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est due par les personnes imposables à la CFE et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 €. L'application des dégrèvements a pour effet d'exonérer les redevables dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 €.

Le chiffre d'affaires retenu est composé des produits des ventes et des prestations de services, des produits issus de la concession de brevets, des plus-values de cession d'immobilisations se rapportant à une activité normale et courante.

b. Assiette

La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est assise sur la valeur ajoutée produite par l'entreprise (excédent hors taxe de la production sur les consommations de biens et de services en provenance de tiers). La valeur ajoutée provenant d'activités hors du champ d'application de la CFE n'est pas prise en compte).

Cette cotisation est déterminée en fonction du chiffre d'affaires réalisé et de la valeur ajoutée produite au cours de l'année d'imposition (ou au cours du dernier exercice de douze mois clos au cours de cette même année lorsque cet exercice ne coïncide pas avec l'année civile).

La valeur ajoutée prise en compte pour le calcul de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est plafonnée à 80 % du chiffre d'affaires pour les contribuables dont le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à 7 600 000 € et à 85 % si le chiffre d'affaires est supérieur à ce montant.

c. Barème

Le taux de la CVAE est de 1,5 % de la valeur ajoutée. Mais les entreprises bénéficient d'un dégrèvement égal à la différence entre ce montant et le produit de la valeur ajoutée par un taux progressif dépendant du niveau du chiffre d'affaires. Ce taux progressif est donné dans le tableau suivant :

Chiffre d'affaires	500 000 € ≤ CA ≤ 3 000 000 €	3 000 000 € ≤ CA ≤ 10 000 000 €	10 M € ≤ CA ≤ 50 M €	> 50 M €
Taux d'imposition	$\frac{0,5 \% \times (CA - 500\,000\,€)}{2\,500\,000\,€}$	$\frac{0,9 \% \times (CA - 3\,000\,000\,€)}{7\,000\,000\,€}$ + 0,5 %	$\frac{0,1 \% \times (CA - 10\,000\,000\,€)}{40\,000\,000\,€}$ + 1,4 %	1,5 %

Remarques

- Les PME dont le chiffre d'affaires est inférieur à 2 000 000 € bénéficient d'un dégrèvement majoré de 1 000 €.
- La CVAE ne peut être inférieure à 250 € pour les entreprises dont le chiffre d'affaires HT est supérieur à 500 000 €.

d. Déclaration

Elle doit être souscrite par voie électronique pour toutes les entreprises à compter du 01.01.2014.

e. Paiement de la cotisation

Les entreprises doivent verser deux acomptes de 50 % au 15 juin et au 15 septembre de l'année d'imposition.

3 Plafonnement de la contribution économique territoriale

La contribution économique territoriale peut être, sur demande du contribuable, plafonnée en fonction de la valeur ajoutée produite.

Lorsque le montant de la CET excède 3 % de la valeur ajoutée, cet excédent peut bénéficier d'un dégrèvement.

Ce dégrèvement est égal à la différence entre :

- la CET de l'année d'imposition (avant dégrèvement) ;
- et 3 % de la valeur ajoutée produite par l'entreprise.

Le plafonnement s'applique à la fois sur la CFE et la CVAE, déduction faite des réductions ou des dégrèvements dont le contribuable a pu bénéficier, mais il ne peut pas être imputé sur les frais de chambre de commerce, ni sur la cotisation minimum de CFE.

Application

Une PME industrielle est installée dans le département du Gard.

Pour la période de référence, elle a réalisé un chiffre d'affaires de 9 millions d'euros. Sa valeur ajoutée s'établit à 3,50 millions d'euros pour la même période.

Elle possède une usine et des terrains dont la valeur locative s'établit à 40 000 € ainsi que des équipements et matériels industriels pour une valeur de 1,5 millions d'euros. Le taux local d'imposition à la cotisation foncière des entreprises est de 20 %.

Le taux de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises a été fixé à 1,43 %.

- 1. Déterminer les immobilisations à prendre en compte pour le calcul de la base de la cotisation foncière des entreprises.**
- 2. Calculer la cotisation foncière des entreprises dont l'entreprise est redevable.**
- 3. Déterminer la contribution économique territoriale due.**

Corrigé

1. Pour le calcul de la cotisation foncière des entreprises il ne faut retenir que les valeurs locatives des immobilisations passibles de la taxe foncière. On ne retient donc pas ici la valeur des équipements et matériels industriels qui n'entrent pas dans la base d'imposition.

2. La cotisation foncière des entreprises a pour base la valeur locative des biens soumis à la taxe foncière dont l'entreprise est propriétaire.

Le taux local d'imposition étant de 20 %, la CFE s'élève donc à :

$$40\,000 \times 20\% = 8\,000 \text{ €}.$$

3. La contribution économique territoriale est égale à la somme de la cotisation foncière des entreprises et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est égale ici au produit du taux de 1,43 % par le montant de la valeur ajoutée soit : $3\,500\,000 \times 1,43\% = 50\,050 \text{ €}$.

Au total la contribution économique territoriale s'élève donc à :

$$8\,000 \text{ €} + 50\,050 \text{ €} = 58\,050 \text{ €}.$$

- 1 La taxe sur les salaires
- 2 La taxe d'apprentissage

PRINCIPES CLÉS

- Plusieurs taxes utilisent les salaires comme base d'imposition :
 - la taxe sur les salaires ;
 - la taxe d'apprentissage ;
 - la participation à la formation continue ;
 - l'investissement obligatoire dans la construction.
- Les personnes physiques ou morales, non assujetties à la TVA, distribuant des traitements et salaires sont passibles de la taxe sur les salaires.
- La taxe d'apprentissage est destinée à financer les premières formations technologiques et professionnelles.
- La participation des employeurs au financement de la formation professionnelle continue est due par tous les employeurs (BIC et IS). Les modalités d'imposition diffèrent suivant le nombre de salariés de l'entreprise. Cette taxe n'est pas développée dans cet ouvrage, pour des compléments (voir *Droit fiscal DCG 4*, Manuel et applications, E. Disle, J. Saraf, N. Gonthier-Besacier, J.-L. Rossignol).
- Les employeurs employant 20 salariés au moins, doivent investir dans le financement ou la construction de logements sociaux. Cette taxe n'est pas développée dans cet ouvrage, pour des compléments (voir *Droit fiscal DCG 4*, Manuel et applications, E. Disle, J. Saraf, N. Gonthier-Besacier, J.-L. Rossignol).

1 La taxe sur les salaires

Éléments	Modalités
Champ d'application	Toute personne physique ou morale, domiciliée ou établie en France, distribuant des traitements et salaires est passible de la taxe sur les salaires, si 90 % au moins des recettes ne sont pas soumises à la TVA.
Assiette de la taxe	L'assiette de la taxe est égale aux sommes payées au titre des rémunérations aux salaires (même assiette que la CSG) à l'exception de celles correspondant aux prestations de sécurité sociale versées par l'entremise de l'employeur, certaines sommes bénéficiant d'une exonération. Certaines rémunérations en sont exonérées.





Taux	Pour les rémunérations versées en 2015 : • Taux normal : 4,25 % applicable sur la totalité des rémunérations brutes annuelles individuelles imposables. • Taux majorés : – 8,50 % (majoration de 4,25 %), pour la fraction de ces mêmes rémunérations comprises entre 7 705 € et 15 385 € ; – 13,60 % (majoration de 9,35 % pour la fraction de ces mêmes créances comprises entre 15 385 € et 151 965 €). – 20 % (majoration de 15,75 %) au-delà de 151 965 €.
Abattement	Les associations, syndicats professionnels et les mutuelles employant au moins 30 salariés bénéficient d'un abattement de 20 262 € (valeur 2015).
Franchise	Les redevables dont la taxe n'excède pas 1 200 € sont dispensés de tout paiement.
Décote	Une décote est applicable lorsque la taxe annuelle exigible est comprise entre 1 200 € et 2 040 € ; cette décote est égale aux trois quarts de la différence entre 2 040 € et le montant de l'impôt exigible.
Modalités de paiement	Les modalités de paiement dépendent du montant de la taxe acquittée au titre de l'année précédente

2 La taxe d'apprentissage

Éléments	Modalités
Entreprises assujetties	• Les personnes physiques, les GIE et les sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, qui exercent une activité industrielle, commerciale ou artisanale. • Les sociétés, associations et organismes passibles de l'impôt sur les sociétés.
Assiette	La base de calcul de la taxe d'apprentissage est identique à celle retenue en matière de cotisations de sécurité sociale.
Taux applicable	Le taux applicable à la base imposable est de 0,68 % (à compter de la taxe due en 2015 sur les rémunérations versées en 2014).
Répartition du produit de la taxe d'apprentissage	Le produit de la taxe d'apprentissage est divisé en trois parts ainsi déterminées : 1. La première fraction, dénommée « fraction régionale pour l'apprentissage », devra être versée par les entreprises au Trésor public avant le 30 avril de l'année concernée, par l'intermédiaire des organismes collecteurs de la taxe d'apprentissage. Elle est égale à 51 % du montant de la taxe due. 2. La deuxième fraction, dénommée « quota », et également réservée à l'apprentissage, est égale à 26 % du montant de la taxe due et sera attribuée aux personnes morales gestionnaires des CFA et des sections d'apprentissage. 3. La troisième fraction, qui est réservée aux dépenses libératoires de la taxe finançant en principe des formations hors du cadre de l'apprentissage (dépenses « hors quota et hors fraction régionale »), représente 23 % du montant de la taxe due (soit le solde). Par ailleurs, le bonus, versé par l'État aux entreprises de 250 salariés et plus qui dépassent un seuil de 4 % de salariés en alternance (contrat de professionnalisation ou d'apprentissage, jeunes accomplissant un volontariat international en entreprise ou bénéficiant d'une convention industrielle de formation par la recherche) est remplacé par une réduction d'impôt. Elle viendra en déduction de la fraction « hors quota et hors fraction régionale » de la taxe d'apprentissage due par l'entreprise au titre de la même année. Le surplus éventuel ne peut donner lieu ni à report, ni à restitution.

Application

L'entreprise Vopier a versé au titre de l'année 2015 les rémunérations brutes suivantes à ses deux salariés :

– 1^{er} salarié : 15 000 €

– 2^e salarié : 36 000 €

Les recettes de cette entreprise ne sont pas soumises à la TVA.

Déterminer le montant de la taxe sur les salaires due au titre de l'année 2015.

Corrigé

Taux normal :

$(15\,000 + 36\,000) \times 4,25\% = 2\,167,50 \text{ €}$ arrondis à : 2 168 €

Taux majorés :

• Majoration de 4,25 % :

$[(15\,000 - 7\,705) + (15\,308 - 7\,705)] \times 4,25\% = 633,17 \text{ €}$ arrondis à : 633 €

• Majoration de 9,35 % :

$(36\,000 - 15\,385) \times 9,35\% = 1\,927,50$ arrondis à : 1 928 €

Montant total de la taxe due au titre de l'année 2015 : 4 729 €

- 1 Délai de reprise
- 2 Moyens de contrôle de l'administration fiscale

PRINCIPES CLÉS

- Les obligations fiscales des entreprises sont essentiellement fondées sur les déclarations qu'elles établissent et qui sont présumées exactes et sincères.
- L'administration fiscale contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts ; elle contrôle également les documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions ou remboursements d'impôts.
- L'administration fiscale peut demander aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés.
- L'administration ne peut exercer un droit de contrôle que pendant un certain délai, appelé délai de reprise ou de prescription.
- Sous peine de nullité du contrôle, la « Charte du contribuable » doit être remise au contribuable avant un contrôle fiscal.

1 Délai de reprise

Le délai de reprise dépend des impôts et des actes réalisés ou pas par le contribuable.

Impôts	Délai de reprise
Impôt sur le revenu Impôt sur les sociétés	Fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.
Contribution économique territoriale Taxe foncière Taxe d'habitation	31 décembre de l'année suivant celle au titre de laquelle l'impôt est établi.
TVA	Fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.
ISF Droits d'enregistrement	• Acte révélé à l'administration (déclaration par exemple) 31 décembre de la troisième année suivant celle de l'exigibilité des droits. • Dans les autres cas : 31 décembre de la sixième année à compter du fait générateur.

1 Moyens de contrôle de l'administration fiscale

a. Demandes adressées au contribuable

Types de demandes	Modalités
Demandes d'information	L'administration peut demander au contribuable des informations sur les différents éléments déclarés. Ce dernier n'est pas dans l'obligation de répondre à cette demande.
Demande d'éclaircissements et de justifications	Cette demande porte exclusivement sur des éléments de la déclaration déposée. Cette demande fait suite à des anomalies décelées par l'administration. Le contribuable doit répondre dans les deux mois, s'il ne le fait pas, le contribuable s'expose à une taxation d'office. En cas de réponse insuffisante dans les délais, l'administration doit mettre en demeure le contribuable de lui fournir les précisions complémentaires dans le délai d'un mois.

b. Droit de communication

L'administration fiscale peut prendre connaissance de certains documents nécessaires à ces investigations, les modalités de ce droit sont résumées dans le tableau ci-dessous.

Personnes assujetties au droit de communication	• Personnes physiques ou morales ayant la qualité de commerçant. • Tribunaux. • Organismes de sécurité sociale. • Administrations publiques. • Banques • Etc.
Exercice du droit de communication	Ce droit n'est soumis à aucun formalisme particulier, mais il est d'usage que l'administration adresse à l'intéressé un avis de passage afin qu'il puisse se faire assister d'un conseil. Les documents et justificatifs (livres comptables, factures, etc.) datant de moins de 6 ans peuvent être consultés sur place ou par correspondance, l'administration peut effectuer des copies. Le refus de communiquer est pénalisé par une amende de 1 500 €.

c. Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP)

Cette vérification de la situation des personnes physiques a pour objet de contrôler la sincérité et l'exactitude de la déclaration d'ensemble des revenus. Les principales modalités de cet examen sont résumées dans le tableau ci-dessous :

Balance de trésorerie	Le vérificateur établit une « balance de trésorerie » à partir de l'examen des comptes bancaires, dont l'objet est de vérifier la concordance entre les encaissements et les décaissements du contribuable, la différence constatée pouvant être l'indice d'une dissimulation de revenus.
Lieu d'exécution du contrôle	L'ESFP se déroule en général dans les locaux de l'administration, mais peut également être réalisé au domicile du contribuable ou à son entreprise s'il en fait la demande.

• • • Garanties du contribuable	Le contribuable vérifié dispose d'un certain nombre des garanties : – envoi préalable d'un avis de vérification ; – durée de l'ESFP limitée à un an ; – impossibilité pour l'administration fiscale de vérifier deux fois le même impôt et pour la même période.
--	---

d. Vérification de comptabilité

La vérification de comptabilité consiste en un ensemble d'opérations dont l'objet est l'examen sur place de la comptabilité d'une entreprise (individuelle ou société). Les modalités de déroulement de ce contrôle sont résumées dans le tableau suivant :

Avis de vérification	L'administration fiscale envoie quinze jours avant le contrôle, un avis de vérification accompagné de la Charte du contribuable, en précisant les impôts qui font l'objet du contrôle et les périodes vérifiées.
Lieu d'exécution du contrôle	La vérification se déroule sur place mais le contribuable peut demander que l'examen des documents comptables s'opère dans les bureaux de l'administration.
Déroulement de la vérification	La vérification consiste en un examen approfondi de la comptabilité (sincérité de comptes, des enregistrements comptables et des déclarations fiscales). Le contrôle doit reposer sur un débat oral et contradictoire entre le vérificateur et le contribuable.
Durée du contrôle	La durée de la vérification n'est pas limitée sauf pour les PME dont le chiffre d'affaires est inférieur au régime du réel simplifié pour lesquelles elle ne peut excéder trois mois.
Conséquences de la vérification	Plusieurs situations peuvent se présenter : • Le contrôle ne relève pas d'anomalie, le vérificateur fait parvenir à l'entreprise un avis d'absence de redressement. • Le contrôle relève des omissions ou des anomalies, le contribuable reçoit une notification de redressement, qu'il peut contester dans les 30 jours de la réception. • L'administration fiscale peut engager une procédure de redressement contradictoire et reconstituer les bases d'imposition à partir des éléments dont elle dispose. Cette procédure est engagée en cas de rejet de la comptabilité ou absence de présentation des documents